

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti
Solution of Internal Accounting in the Selected Company

Student:

Bc. Petra Blažková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1 danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

27. dubna 2011

Poděkování

Děkuji vedoucí mé diplomové práce Ing. Marcele Palochové, Ph.D. za cenné rady a připomínky v průběhu tvorby této diplomové práce. Dále děkuji paní Ing. Aleně Babuškové za poskytnutí cenných informací, za ochotu a odbornou pomoc.

Obsah

1. Úvod	1
2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví	2
2.1. Vývoj manažerského účetnictví	2
2.2. Charakteristika manažerského účetnictví	3
2.3. Vztah manažerského účetnictví k ostatním druhům účetnictví	4
2.4. Pojetí nákladů v manažerském účetnictví	5
2.4.1. Členění nákladů	6
3. Koncepce vnitropodnikového účetnictví	13
3.1. Struktura manažerského účetnictví	13
3.1.1. Jednookruhové účetnictví	14
3.1.2. Dvouokruhové účetnictví	17
3.1.3. Odpovědnostně orientované účetnictví	19
3.1.4. Výkonově orientované účetnictví	20
3.2. Kalkulace	20
3.2.1. Kalkulační systém	21
3.2.2. Struktura nákladů v kalkulaci	23
3.2.3. Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby manažerského účetnictví	24
3.2.4. Metody kalkulace	27
3.3. Rozpočetnictví a plánování	29
3.3.1. Úkoly rozpočetnictví	30
3.3.2. Forma rozpočtů	31
3.3.3. Tvorba systémů plánů a rozpočtů pro firmu	32
3.3.4. Kontrola plnění rozpočtů	37
4. Řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti poskytující služby	40
4.1. Představení společnosti VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o.	40
4.2. Přehled nákladů a výnosů jednotlivých středisek ve vybrané společnosti	42
4.2.1. Hospodářské středisko 10 – Bohumín	42
4.2.2. Hospodářské středisko 20 – Orlová	43
4.2.3. Hospodářské středisko 30 – Český Těšín	44
4.2.4. Hospodářské středisko 40 – Těžká údržba	45
4.2.5. Hospodářské středisko 50 – Správa – instalatéri	46
4.2.6. Hospodářské středisko 60 – DPP	47
4.2.7. Hospodářské středisko 70 – THP	48
4.2.8. Hospodářské středisko 80 – Stolárna	49
4.3. Způsob účtování ve vybrané firmě VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.	49
4.3.1. Využití jednookruhové účetnictví ve společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.	50
4.3.2. Výsledná finanční situace společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.	56
4.4. Vyhodnocení způsobu řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti	57
5. Závěr	59
6. Seznam literatury	60
Seznam zkratk	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Příloha č. 1: Účtový rozvrh vybrané společnosti	

1. Úvod

Jako téma mé diplomové práce jsem si vybrala „Řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti“.

Bez využití dat a informací, které poskytuje vnitropodnikové účetnictví, jakožto jednoho ze subsystému manažerského účetnictví, nelze společnost efektivně řídit. Spojením finančního a vnitropodnikového účetnictví vzniklo manažerské účetnictví, které předkládá důležité informace interním uživatelům o budoucím vývoji firmy. V poslední době jsou tyto informace pro vedení společnosti velmi cenné, a to z důvodu hospodářské krize, která zasáhla do ekonomiky celého světa. Je na vedení podniku, jak dané informace využije pro budoucí záměry společnosti, kde musí brát v úvahu nejistou situaci na trhu. Během okamžiku může budoucnost podniku vypadat jinak a to třeba z toho důvodu, kdy jeden z hlavních dodavatelů nebo odběratelů ukončí svou činnost. Je důležité, aby informace manažerského účetnictví byly co nejefektivněji využity. S pomocí plánů, rozpočtů a kalkulací, které poskytuje manažerské účetnictví by se tvořila jistější budoucnost pro účetní jednotku.

Strukturu manažerského účetnictví si stanovuje účetní jednotka tak, aby co nejlépe vyhovovala potřebám řízení společnosti, a aby odpovědní pracovníci měli potřebné informace pro své rozhodování. Manažerské účetnictví není upraveno žádnými závaznými předpisy. Vedení společnosti se samo rozhodne jakou formu vnitropodnikového účetnictví bude vést, zda zvolí jednookruhovou nebo dvouokruhovou účetní soustavu. Důležitou roli v tomto rozhodování hraje velikost společnosti a její softwarové možnosti.

Cílem mé diplomové práce je přiblížit a vysvětlit problematiku řešení vnitropodnikového účetnictví v dané společnosti. Zda je pro danou společnost zvolené řešení vnitropodnikového účetnictví dostačující nebo navrhnout změny. Ve čtvrté kapitole byla použita metoda praktické aplikace, která vychází z uvedeného cíle práce.

2. Obecné vymezení vnitropodnikového účetnictví

2.1. Vývoj manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se začíná rozvíjet na konci 19. století v době, kdy v USA dochází k bouřlivému rozvoji průmyslové výroby. Jedná se o druhou průmyslovou revoluci, veškeré vyprodukované zboží je ihned také prodáno. Do výroby se zapojili také málo kvalifikovaní dělníci, kteří tak mohli vyrábět daleko větší objem výrobků, než jaký by ve stejném čase vyrobila skupina kvalifikovaných dělníků, ve které by každý řemeslník vykonával všechny činnosti postupně.

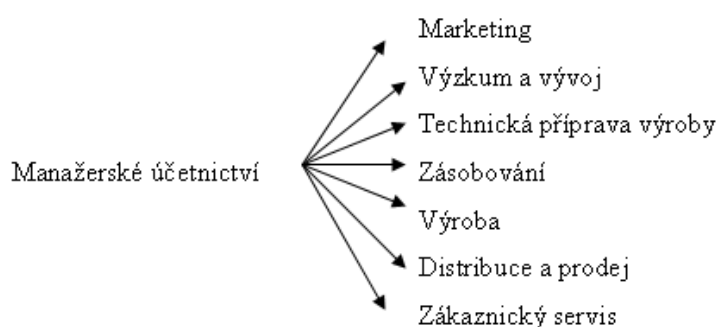
Podniky začaly řešit několik otázek a to například úsporu času při výrobě, nahrazování lidské práce strojovou výrobou a další. Pro vedení podniku přestaly být dostačující fyzikální jednotky, které se používaly pro měření objemu výroby. Byla potřeba zjistit skutečné náklady podnikových výkonů a tak vzniklo nákladové účetnictví (manažerského účetnictví). S rozvojem průmyslové výroby se také rozšiřovalo zaměření manažerského účetnictví. Pro vytvoření nynější podoby stačilo jen pár desítek let.

Manažerské účetnictví má velmi pevné vazby na organizaci a naturální řízení výroby. Vývoj nákladového účetnictví jako základního článku manažerského účetnictví byl rozhodujícím způsobem poznamenán respektováním vazeb na organizování a řízení výroby. V důsledku toho se vyvinula řada specifických forem nákladového účetnictví, charakteristických například pro výrobu bot (Baťa, který se nechal inspirovat americkou praxí, kterou později rozšířil. Stala se vzorem pro jiná odvětví průmyslu), pro výrobu v těžkém strojírenství (Škoda), pro výrobu zbraní (Zbrojovka), pro výrobu lehké kovové galanterie (Waldes) a další. Vývoj nákladového účetnictví nebyl vždy jednoduchý. V době centrálního hospodářství se vývoj nákladového účetnictví pozastavil. Manažerské účetnictví se tedy zaměřuje na budoucí efektivnost daného podniku a kontrolu tohoto plánu, zda je v průběhu naplňován. [3]

2.2. Charakteristika manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se v anglosaské oblasti označuje jako manažerské účetnictví, ve francouzsky mluvících zemích jako účetnictví pro řízení a v novější německé literatuře jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování.

Vedení podniku má pomocí manažerského účetnictví vyjasněné představy o svých zákaznících, způsobu výroby výrobků, potřebě externích zdrojů nutných k zajištění výroby a prodeje těchto výrobků. Základní snaha je rozšířit poskytované informace typu „Co se stane, když ...“, které umožní vyhodnotit různé varianty budoucího rozvoje firmy. Tyto informace umožňují využití účetních informací nejen pro běžné řízení podniku, kdy o základních parametrech podnikání bylo již rozhodnuto, ale i pro rozhodování o variantách jejího budoucího průběhu. Tato fáze se označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské. [2]



Obr. 2.1. Hlavní podnikatelský proces výrobního podniku z hlediska zobrazení v procesně orientovaném nákladovém účetnictví. [2]

Manažerské účetnictví klade důraz na to, aby poskytovaná data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení. Překračuje hranice „klasického“ účetnictví a značnou měrou se inspiruje ostatními disciplínami z oblasti řízení podniku. To mu dodává interdisciplinární charakter a orientuje se pragmaticky.

Mezi základní úkoly manažerského účetnictví patří podávat informace o struktuře nákladů dle účelového a druhového členění, o výkonech pro potřeby kalkulací a finančního účetnictví a o útvarech (především režijních nákladech souvisejících s činností jednotlivých

středisek). Provádět běžnou kontrolu nákladů (krátkodobé dodržování norem, rozpočtů a limitů, včetně analýzy a případných odchylek, vytvářet podnikové a investiční rozpočty, poskytnout informace pro řešení rozhodovacích úloh (cenová rozhodnutí, rozhodnutí o investicích, sortimentu apod.). [6]

2.3. Vzťah manažerského účetnictví k ostatním druhům účetnictví

Účetnictví se dělí na účetnictví finanční, daňové a manažerské. Informací finančního účetnictví využívají hlavně externí uživatelé jako věřitelé, obchodní partneři, současní a potenciální vlastníci, zaměstnanci a ostatní účastníci finančního a kapitálového trhu. Předmětem finančního účetnictví je věrné zobrazení nákladů a výnosů, majetku a závazků a výsledku hospodaření. Úkolem daňového účetnictví je správné vyjádření základu daně z příjmu (daňové pohledávky a závazky podniku). Manažerské účetnictví je poměrně mladá disciplína, která vznikla kvůli nedostatkům finančního účetnictví, které nebylo schopno podávat rychlé a přesné informace manažerům. Interní uživatelé jej využívají pro své potřeby jelikož umožňuje vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. [2]

Významné rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím dle Popeska, 2009:

Účetnictví	<ul style="list-style-type: none">• Pro finanční účetnictví je důležitý podnik jako celek. Účetnictví se zachycuje pomocí rozvahy a výkazu zisku a ztráty.• Manažerské účetnictví nezkoumá podnik jen jako celek, ale také se zaměřuje na důležité informace pro efektivní řízení podniku (jednotlivé výrobky, technologie a podobně).
Způsob právní úpravy	<ul style="list-style-type: none">• Finanční účetnictví se řídí zákonem a účetními standardy. Hlavním úkolem je aby existovala možnost srovnání jednotlivých výkazů a jednotnost v oceňování, účtování a uznávání.• Manažerské účetnictví se řídí jen potřebami jednotlivých manažerů, není řízeno legislativou. Každý manažer, vedoucí podniku se rozhodne sám jak bude vypadat manažerské účetnictví v daném podniku.
Měrné jednotky	<ul style="list-style-type: none">• Finanční účetnictví využívá peněžní jednotky.• Manažerské účetnictví využívá také často mimo peněžních jednotek, jednotky naturální a to podle toho, co je pro daný příklad nejúčelnější.
Informace	<ul style="list-style-type: none">• Finanční účetnictví podává informace pravidelně, obvykle jednou ročně.• Manažerské účetnictví se řídí potřebou manažerů (různé časové intervaly).
Spolehlivost	<ul style="list-style-type: none">• Tím že se finanční účetnictví řídí legislativou, její spolehlivost jednotlivých vykázaných informací je vysoká (informace o podniku jsou veřejné).• Kdežto informace zpracované manažerským účetnictvím jsou soukromé, často obrácené do budoucnosti a ovlivněné rizikem.

2.4. Pojetí nákladů v manažerském účetnictví

Pro manažerské účetnictví jsou náklady velmi důležitou součástí a to zejména pro potřeby pracovníků na různých úrovních podnikové hierarchie, kteří vyžadují více informací o nákladech z důvodu řízení podnikatelského procesu. Náklady jsou pro firmu klíčovým faktorem, jelikož ovlivňují veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají.

Manažerské účetnictví chápe náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, které souvisí s jeho ekonomickou činností. Nejedná se jen o zobrazení reálné výše nákladů, ale o jejich racionální hospodárné vynakládání. Důležité rysy jsou účelnost a účelový charakter. Účelnost představuje jen takové vynaložení nákladů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti. Účelový charakter je chápán jako zhodnocení vynaloženého ekonomického zdroje, to znamená vyšší ekonomický prospěch než kolik činil původní náklad.[2]



Obr. 2.2. Účelnost a účelovost při vynakládání ekonomických zdrojů [2]

Náklady produktu a náklady období

Náklady vynaložené vlastní činností lze rozdělit do dvou skupin a to na náklady období a náklady produktu. Náklady období jsou vyjádřené jako zvýšení budoucího ekonomického prospěchu vytvářeného aktiva až do okamžiku vyčerpání jeho užitečnosti. Náklady produktu jsou vyjádřeny jakou vyčerpání ekonomického zdroje. V hodnoceném období se projeví například jako úbytek aktiv. [3]

2.4.1. Členění nákladů

Členění nákladů je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví.

Druhové členění nákladů

Jedná se o členění nákladů do stejných skupin spojených se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů jako je například spotřeba materiálu, energie, mzdové a osobní náklady, odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, finanční náklady. Hlavní význam

tohoto členění je poskytnout informace podniku na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby a další ekonomické zdroje.

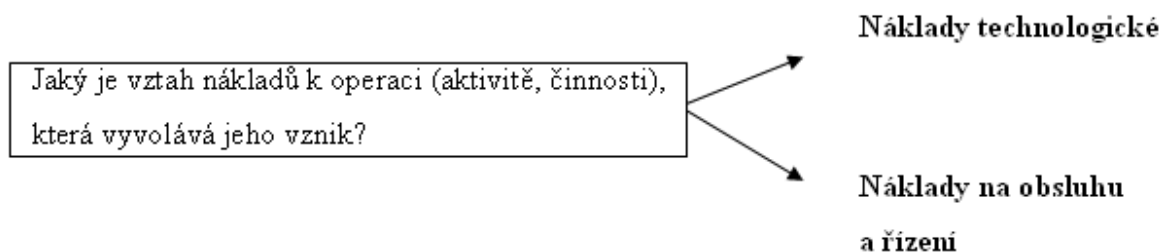
Hlavní význam tohoto členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je základním informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolí, které je schopno je poskytnout.

Dle druhového členění nákladů se dělí náklady na **externí** (vznikají spotřebou výrobků, služeb jiných subjektů), **jednoduché** (nelze je v podniku rozdělit na jednodušší složky) a **prvotní** (stávají se předmětem zobrazení hned při vstupu do podniku). Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je použití druhového členění nákladů omezené a to z toho důvodu, že toto členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. [3]

Účelové členění nákladů

Mezi nejdůležitější skupinu rozhodovacích úloh patří úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. Jejím úkolem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo překračují.

Účelové členění nákladů dává možnost rozpoznat efektivnost prováděných výkonů a činností a také řízení celého transformačního procesu. Strukturalizace účelového členění nákladů probíhá v několika úrovních dle výrobních činností, pomocných a obslužných. Může probíhat podrobnější členění například podle aktivit nebo jednotlivých operací. Hlavní úkol spočívá v identifikaci věcného nositele, který vyvolává vznik nákladů a jehož velikost je určující také pro úroveň nákladů.



Obr. 2.3. Vztah nákladů k operaci, která vyvolává jeho vznik [2]

Náklady technologické se týkají jen dané kalkulační jednice (vzniklé pouze v daném technologickém procesu při výrobě daného výkonu). Stanovení technologických nákladů ani jejich výše není problém, vykazují se samostatně za každý výkon ve stanovených kalkulačních položkách. Jedná se o **náklady jednicové**, do kterých se řadí jednicový materiál, jednicové mzdy a ostatní jednicové náklady. Jednicové náklady lze řadit mezi náklady variabilní (náklady, které se za určité období mění v závislosti na objemu produkce).

Náklady na obsluhu řízení byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Tyto náklady nerostou přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jsou ovlivněny pouze rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je stanoven na základě limitů platných pro určité časové období a je konkretizován odpovědnostně. Jako příklad může být náklad na osvětlení haly, plat mistra a jiné. Nazývají se **režijní náklady** a jejich kontrola je obtížnější než kontrola jednicových nákladů. [2]

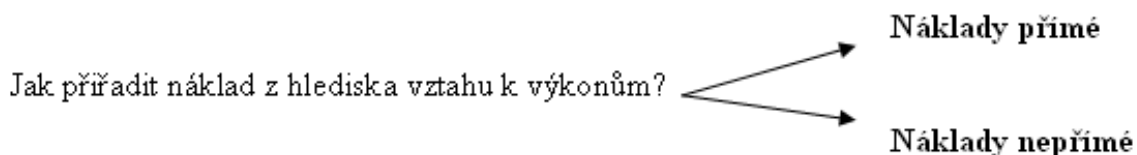
Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

V členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik se konkretizuje vztah k určitému vnitropodnikovému útvaru, v němž daná aktivita probíhá a jehož pracovníci odpovídají za racionální vynaložení a zhodnocení nákladů.

K tomuto rozdělení slouží **odpovědnostní střediska**. Existuje 6 základních typů odpovědnostních středisek jako nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové. V odpovědnostním středisku má každý pracovník své místo, přesně stanovenou pravomoc a odpovědnost. Existují vazby mezi odpovědnostními středisky, jejichž nositeli jsou předávané/přijímané výnosy. Odebírajícímu středisku pak vznikají **náklady interní**, jejichž výše je dána množstvím jednotlivých výkonů a jejím vnitropodnikovým oceněním. Důležitým rysem interních nákladů je, že jde o náklady druhotné a složené. Druhotné náklady se projeví poprvé ve středisku, které daný výkon provedlo a náklady složené lze analyzovat ke vztahu k jednotlivým nákladovým druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány. [2]

Kalkulační členění nákladů

Při požadavcích na hospodárné řízení podniku se často řeší otázky typu „vyrobit či koupit daný výrobek“, „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“. Úkolem kalkulačního členění nákladů je přiřazování nákladů k výkonu nebo jeho části.



Obr. 2.4. Kalkulační členění nákladů z hlediska vztahu k výkonům [2]

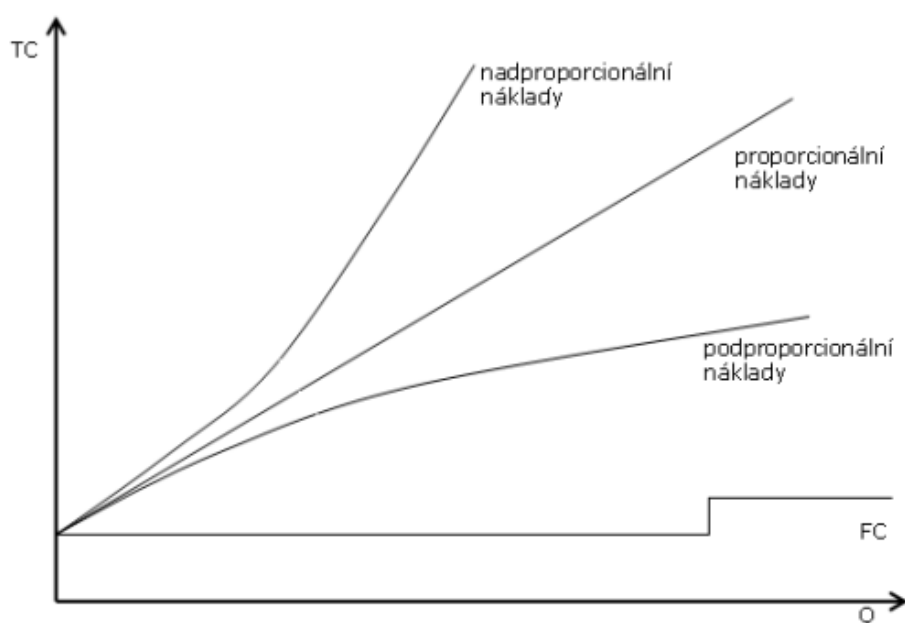
Náklady přímé souvisí bezprostředně s konkrétním druhem výkonu, kdežto náklady nepřímé se nevážou jen k jednomu druhu výkonu, zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širším rozsahu. Mezi přímé náklady se řadí jednicové náklady, protože jsou vyvolány jednotkou konkrétního druhu výkonu. Řadí se zde i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu. Podíl na jednici lze určit prostým dělením. [2]

Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Pod toto členění se řadí několik druhů nákladů, které jsou důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání. A to členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů, variabilní náklady, fixní náklady, relevantní náklady, irelevantní náklady, oportunitní a náklady vázané k rozhodnutí.

Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů se stává jedním z hlavních nástrojů manažerského účetnictví. Ve dvacátých letech 20. století se ve Spojených státech přestávají řešit otázky týkající se minulosti, ale do popředí se dostává řešení možností budoucího vývoje závislosti výkonů a nákladů. Mezi toto členění se řadí **náklady variabilní a fixní**.

Mezi nejběžněji používané **variabilní náklady** patří náklady **proporcionální**, jejichž celkový objem roste přímo úměrně počtu výkonů. Druhým typem variabilních nákladů jsou **podproporcionální** náklady, které rostou v absolutní výši pomaleji než objem výkonů a jejich průměrný podíl na jednotku výkonu klesá. V praxi je tento typ poměrně častým jevem a to například v podobě nákladů na opravu a údržbu strojního zařízení ve vztahu k počtu vyrobených výrobků, které byly na něm vyrobeny, spotřeba elektrické energie zahrnující paušál a hodinovou spotřební sazbu a mnoho dalších. Posledním typem variabilních nákladů jsou **nadproporcionální**, které ukazují na to, že absolutně vyjádřené náklady rostou rychleji než objem výkonu. Příkladem je vzrůst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšené rychlosti, a tedy zkrácení času dopravního výkonu. [2]



(TC – celkové náklady, FC – fixní náklady, Q – množství)

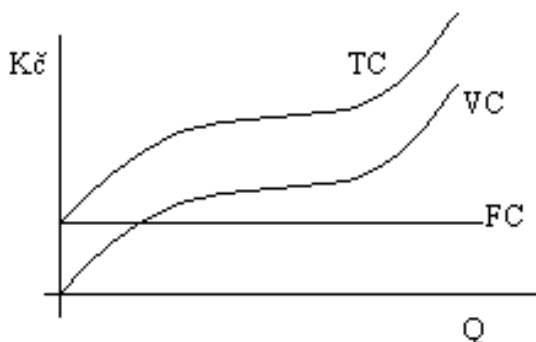
Obr. 2.5. Vzájemný vztah proporcionálních, podproporcionálních a nadproporcionálních nákladů (zdroj: http://nop.topsid.com/pictures/cviceni_2/pod_nadproporcionalni_naklady.png)

Fixní náklady vznikají většinou již před započatím výroby, kdy je potřeba pořídit budovu, strojní a technické zařízení a další. Jedná se o tak zvané **utopené fixní náklady** a **vyhnutelné fixní náklady**. Výše utopených fixních nákladů se už nelze v průběhu podnikatelského procesu měnit, kdežto vyhnutelné fixní náklady nejsou bezprostředně spjaté s investičním rozhodnutím a díky tomu je lze při zřetelném snížení kapacity omezit. V souvislosti s fixními náklady se hovoří o tak zvaném pravidlu degrese fixních nákladů, což

znamená, že čím je objem výkonu vyšší, tím nižší je podíl fixních nákladů připadajících na jednotku výkonu.

Fixní a variabilní náklady jsou velmi důležité pro tvorbu budoucího vývoje hospodaření daného podniku. Existuje tak zvaná **nákladová funkce**, kterou je možno sestavit pokud jsou známy fixní a variabilní náklady podniku. Jedná se o matematické vyjádření vztahu objemu výroby a nákladů (náklady představují závisle proměnnou a výkony nezávisle proměnnou).

Nákladová funkce má tvar $y = a + bx$ (y – celkové náklady představují celkové vynaložené náklady, x – objem produkce, a – odhad fixních nákladů, b – variabilní náklady připadající na jednotku produkce).



(Q – množství, FC – fixní náklady, VC – variabilní náklady, TC – celkové náklady, $Kč$ – cena v korunách)

Obr. 2.6. Graf nákladové křivky (zdroj: <http://www.miras.cz/seminarky/images-sem/mikroekonomie03-obr2.gif>)

Při posuzování budoucnosti je typické, že se vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Členění nákladů z hlediska nutnosti vzít v úvahu tyto varianty při konkrétním rozhodnutí umožňuje rozdělit náklady na **relevantní** a **irelevantní**. Relevantní náklady jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, protože se při uskutečňování různých variant rozhodnutí budou měnit. Kdežto náklady irelevantní nejsou pro dané rozhodnutí důležité, protože změna varianty neovlivní jejich výši.

Oportunitní náklady nebo-li **ušlé výnosy** představují výnosy o které se podnik připravuje tím, že určitou alternativu dalšího rozvoje neuskutečňuje. Tyto náklady (výnosy) se v praxi hodně využívají a to při optimalizačních sortimentních rozhodnutích a to zejména pokud je podnik omezen ve zdrojích své činnosti.

Náklady vázané k rozhodnutí jsou strategicky nejvyužívanější kategorií nákladů v praxi (vázané náklady). Vázané náklady lze charakterizovat jako náklady, které vzniknou v budoucnosti na základě současných rozhodnutí. O těchto nákladech se hovoří zejména v souvislosti s vývojem a technologickým řešením výrobků, které podstatným způsobem determinují budoucí úroveň nákladů při jejich výrobě. [2]

3. Koncepce vnitropodnikového účetnictví

3.1. Struktura manažerského účetnictví

Informace finančního účetnictví nestačí pro kvalitní řízení podniku. Jedná se o informace, které pouze upozorní na problémy organizace jako celku. Pro vedení podniku je však důležité vědět, jak pracují jednotlivé úseky. Zda jsou činnosti jednotlivých úseků efektivní, zda nevzniká někde vysoká nepřiměřená nákladovost nebo zda jsou dobře postaveny ceny za výrobky/zboží/poskytované služby. Aby bylo možno vše sledovat, je důležité znát náklady a výnosy jednotlivých úseků.

Je důležité aby vedení rozhodlo, zda budou náklady a výnosy jednotlivých středisek sledovány pomocí samostatné skupiny nákladových a výnosových účtů, které nevstupují do podnikové výsledovky nebo pomocí analytické evidence. V prvním případě se jedná o jednookruhové účetnictví a v druhém případě se jedná o dvoukruhové účetnictví. Jde o systém vnitropodnikového účetnictví, které podává informace o výsledcích jednotlivých středisek a nemá vliv na celkové hodnoty nákladových a výnosových účtů podniku. Podnik musí vzít v úvahu softwarové možnosti firmy (možnosti tvorby podrozvahových účtů, možnosti zadávání středisek a podobně). Je jen na podniku jaký způsob si tedy zvolí.

Pokud nejsou střediska na sobě vzájemně závislá, je možno sledovat jejich hospodaření na analytických účtech nákladů a výnosů. Aby bylo dodrženo věrné zobrazení hospodaření jednotlivých středisek, je nutné k nákladům připočítat náklady správního střediska. Avšak pokud jsou střediska na sobě vzájemně závislá (například středisko údržby poskytuje službu všem ostatním střediskům) je vhodné použít dvoukruhové účetnictví. Vedení podniku musí zabezpečit popis systému ve vnitropodnikových směrnících, seznámit se systémem příslušné pracovníky a kontrolovat jeho dodržování. Je dobré, aby byli pracovníci zainteresováni na výsledcích jednotlivých středisek, protože se pak bude vyskytovat méně chyb. Jakmile je systém vnitropodnikového účetnictví zaveden, může manažer vyhodnocovat hospodaření jednotlivých středisek a následně požadovat vysvětlení od příslušných pracovníků. [1]

Sledování středisek

Pokud se jedná o vzájemně nepropojená střediska, může se stát, že některé středisko bude vykazovat pouze ztráty (nepromítnou se do jeho výkonu služby poskytnuté jiným střediskům). Proto je důležité znát náplň jednotlivých středisek - jak vysoké mají produkovat zisky nebo zda jejím výsledkem bude vždy jen ztráta. V tomto případě je podstatné plánování (mít představu jaké náklady a v jaké výši mohou vznikat u daného střediska). U vzájemně propojených středisek je také důležité plánování. Plán by měl počítat s minimálně vyrovnaným rozpočtem každého nevýrobního střediska a se ziskem u středisek hlavní činnosti podniku.

Některé účetní jednotky považují vedení vnitropodnikového účetnictví za zbytečný a sledují hospodaření středisek jen na analytických účtech. Tento způsob není nijak zakázán, ale je doporučen pro malé účetní jednotky, které nemají mnoho středisek, nejsou vzájemně propojená a jejich činnost je jednoduchá. [1]

3.1.1. Jednookruhové účetnictví

Jednookruhové účetnictví je založeno na principu finančního účetnictví doplněného převodovými účty, pomocí nichž se vyjadřují vzájemné vztahy jednotlivých položek mezi útvary, středisky nebo pracovišti. Toto účetnictví zajišťuje informace pro externí i interní uživatele.

Účtování v jednookruhovém účetnictví probíhá dle Čechové, 2011 takto:

- Běžné operace jsou zúčtovány na příslušné účty ve finančním účetnictví v členění na jednotlivá střediska;
- Rozúčtování nákladů nevýrobních středisek je provedeno pomocí účtů 599 a 699. Tyto náklady je třeba uhradit z výnosů hlavní činnosti a to v obvykle plánované výši stanovené pomocí rozpočtů těchto středisek;
- Pomocí účtů 599 a 699 je možno také zaúčtovat vzájemně poskytované výkony jednotlivých výrobních středisek.

Příklad hospodářské středisko: Hlavní výroba

Skupina účtů	Název	Částka
50	Materiálové náklady výroby	13 000
51	Služby spotřebované střediskem	1 600
52	Mzdové a osobní náklady zam. střediska	4 380
54	Ostatní provozní náklady střediska	440
56	Ostatní finanční náklady střediska	250
	Přímé náklady střediska celkem	19 670
	Výkony střediska dopravy	240
	Náklady střediska celkem	19 910

Skupina účtů	Název	Částka
60	Tržby z hlavní činnosti střediska	20 680
61	Změna stavu ve výrobě	950
64	Ostatní provozní výnosy	57
	Výnosy střediska celkem	21 687

Hospodářský výsledek střediska: 1 777

Hospodářský výsledek bez vnitropodnikových nákladů: 2 017

Příklad hospodářské středisko: Správa

Skupina účtů	Název	Částka
50	Materiálové náklady střediska	50
51	Služby spotřebované střediskem	610
52	Mzdové a osobní náklady zam. střediska	375
54	Ostatní provozní náklady střediska	75
56	Ostatní finanční náklady střediska	60
	Náklady střediska celkem	1 170
59	Výkony ostatních středisek	0
	Náklady střediska celkem	1 170

Skupina účtů	Název	Částka
69	Přeúčtování nákladů středisku odbyt	918
69	Přeúčtování nákladů středisku doprava	252
	Výnosy střediska celkem	1 170

Hospodářský výsledek střediska: 0**Hospodářský výsledek střediska bez vnitropodnikového zúčtování: -1 170**

Pokud by středisko správa nepřeučtovala své náklady ostatním střediskům, bylo by ztrátové. V tomto případě by se mělo zrušit, ale správa musí v každém podniku existovat, protože se zde soustřeďují všechny společné náklady a zajišťuje chod celého podniku.

Jestliže by vedení podniku posuzovalo střediska (například pro účely odměňování) podle výkonu bez vnitropodnikového zúčtování, tak by pracovníci střediska správy a pracovníci hlavní výroby dle výš uvedeného příkladu neměli odměny vůbec a byli by ohodnoceni nepřiměřeně. Měla by být stanovena celková kritéria hodnocení hospodaření středisek, kde by byly stanoveny jejich reálné možnosti a zohledněny možnosti ovlivňující výši nákladů střediska.

Je důležité také sledovat stav závazků a pohledávek jednotlivých středisek. Velmi často se stává v praxi, že jsou uzavřené smlouvy, vyfakturovány dodávky, ale velká část pohledávek není zaplacená. Nedostatek finančních prostředků pak vede k opožděnému

placení vlastních závazků a nebo neplacení. Toto má negativní vliv na finanční situaci podniku a také například na zhoršení pověsti podniku. Z tohoto důvodu je tedy dobré vést analytické účty pro střediska také u pohledávek a závazků. [1]

Pro manažery podniku je důležité vést tyto požadavky pro správné hodnocení jednotlivých středisek, dle Čechové, 2011:

- Pokud jsou střediska sledovaná jen na analytických účtech, manažeři podniku si musí nechat předložit: výsledovku středisek; ztrátu nevýrobních středisek rozpočítanou určeným klíčem na střediska výrobní; celkovou výsledovku podniku; stav zásob, pohledávek a závazků jednotlivých středisek v porovnání s minulým obdobím;
- Pokud jsou používány účty 599 a 699, pak si nechá manažer předložit všechny podklady jako v předchozím bodu, není potřeba předkládat rozpočítanou ztrátu nevýrobních středisek. Jejich vzájemné saldo by mělo být nulové.

3.1.2. Dvouokruhové účetnictví

Ve dvoukruhové účetní soustavě se zachovává shodné oceňování v obou okruzích. Druhý účetní okruh vzniká tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy nákladové a výnosové účty tříděné podle středisek (podle jednotlivých činností) a to pomocí spojovacích účtů. V druhém okruhu se využívají volné účtové třídy účtové osnovy pro podnikatele (účtové třídy 8 a 9). Účetní jednotka určí sama jejich rozčlenění na účtové skupiny, jednotlivé syntetické účty a jejich obsahovou náplň.

Většinou se využívají pro styk s finančním účetnictvím alespoň tyto spojovací účty: SÚN (spojovací účet k nákladům), SÚV (spojovací účet k výnosům) a SÚZ (spojovací účet k zásobám). Spojovací účet k nákladům přebírá všechny nákladové položky zúčtované ve finančním účetnictví. Nákladové položky se v druhém okruhu rozčleňují podle činností a to například podle jednotlivé výroby, výrobní režie, odbytu a správy a další.

Je důležité vědět, zda se evidence všech středisek vede v jediném účetním okruhu tak zvanou centralizovanou formou nebo decentralizovanou formou a to takovým způsobem, že má každé středisko samostatné nákladové účetnictví, spojené s finančním účetnictvím a ostatními středisky pomocí spojovacích účtů. Pomocí decentralizované formy

vnitropodnikového účetnictví tvoří účetnictví každého střediska uzavřený celek, který samostatně sleduje své vstupy a výstupy. Decentralizovaná forma souvisí s tím, že se nejprve účtuje na jednotlivých střediscích a účetnictví podniku vzniká postupnou sumarizací účetnictví jednotlivých středisek. Kdežto centralizovaná forma souvisí s tím, že všechny účetní doklady se zpracovávají v centru a střediskům se odesílají výsledky zpracování. V tomto případě nejsou zapotřebí převodové účty. Při této formě je o hospodářském výsledku jednotlivých středisek nejdříve informováno vedení podniku a poté až vedoucí jednotlivých středisek. [4]

Účtování ve dvoukruhové účetní soustavě

Druhý účetní okruh nejprve přebere náklady zúčtované ve finančním účetnictví ve třídě 5 pomocí Spojovacího účtu k nákladům a rozdělí je podle středisek. Střediska mají přidělena čísla jako například 01 – výroba, 02 – výrobní režie, a tak dále. Zřídí se také spojovací účty k nákladům, výnosům a zásobám. Na spojovacích účtech se účtuje na opačných stranách. Dále se zřídí samostatný účet výrobky, který představuje sklad výrobků (chová se stejně jako příslušný účet ve finančním účetnictví). Ze SUN se rozdělí náklady na střediska, která byla v podniku zřízena a proti nim se postaví výnosové účty středisek. Dále se pokračuje účtem výroby, na který se stáhnou výstupy z těch středisek, které odpovídají stanovené úrovni oceňování výroby, a to v předem stanovených nákladech. Prodané výrobky se vyúčtují jako náklady střediska realizace (kde směřují výstupy ostatních středisek, které nebyly zahrnuty do oceňování výroby). Vstupují až do nákladů realizace (ve výši stanovené vzájemnými vztahy mezi těmito středisky a střediskem realizace). Výnos střediska realizace je prodejní cena zúčtovaná proti SUV. A nakonec se vyúčtuje nerealizovaná produkce. Zůstatek účtů Výroba je podkladem pro účtování SUV/SUZ. [4]

Pro manažery podniku je důležité vyžadovat tyto dokumenty dle Čechové, 2011:

- Výsledovka celého podniku;
- Výkazy nákladů a výnosů jednotlivých středisek;
- Stav zásob, pohledávek a závazků jednotlivých středisek v porovnání s minulým obdobím

3.1.3. Odpovědnostně orientované účetnictví

Pro odpovědnostně řešené účetnictví se zřizují v podniku střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů. Na výnosové účty středisek se účtují předem stanovené náklady vyplývající z rozpočtů a plánovaných kalkulací, kdežto na nákladové účty se účtují skutečné náklady tak jak vznikají ve finančním účetnictví. Hospodářský výsledek střediska je pak tvořen rozdílem mezi náklady a výnosy daného střediska. Výsledný hospodářský výsledek představuje míru plnění nákladového úkolu střediska.

Středisko výrobní/režijní



Obr. 3.1. Účtování výrobních a režijních středisek [4]

Hospodářský výsledek střediska výrobního nebo režijního je mírou plnění nákladového úkolu, který byl středisku stanoven pomocí předem stanovených nákladů.

Hospodářský výsledek střediska realizačního představuje míru plnění kalkulovaného zisku z prodeje podniku. Právě realizační středisko umožní oddělit marketingovou politiku podniku od výrobní problematiky, která je zaměřena na úsporu nákladů.

Středisko realizační



Obr. 3.2. Účtování realizačního střediska [4]

Realizační středisko přebírá od režijních a výrobních středisek výkony za předem stanovenou cenu a přiznává jim výnosy v předem stanovené výši. Toto středisko může realizovat politiku množstevních slev, aniž by se to dotklo hospodářských výsledků ostatních středisek. Zisk realizačního střediska je možno nazvat také jako kalkulovaný zisk, který představuje rozdíl mezi předem stanovenými náklady a odbytovou cenou. Díky existence střediska realizace je umožněno majiteli podniku sledovat realizovaný zisk a jeho případné čerpání. Hlavní ekonom podniku bývá vedoucím střediska realizace a střediska správy a zároveň odpovídá za celý podnik. [4]

3.1.4. Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví se neorientuje na vnitropodnikové útvary, ale na výkony, výrobky, služby a jiné produkty. Místo hospodářského výsledku se využívají oceňovací rozdíly nebo také odchylky. Tyto rozdíly (odchylky) vznikají mezi skutečným náběhem nákladů a plánovanou kalkulací. Vyjadřují tedy úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů.

Pomocí výkonově orientovanému účetnictví lze lépe sestavit výslednou kalkulaci, která se zjistí přímo z konečných zůstatků na účtech Výrobky (skutečné náklady na jeden vyrobený kus ve výsledné kalkulaci).

3.2. Kalkulace

Kalkulace představuje nejvýznamnější nástroj, synteticky zobrazující vztah věcné a hodnotové stránky podnikání. Ve vzájemné souvislosti zobrazuje kalkulace oba základní póly podnikatelského procesu a to naturálně vyjádřený výkon a jeho hodnotové parametry. Jedná se tedy o propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.

Pojem kalkulace lze využít jako stěžejní informační nástroj představující základní informační podklad pro řízení jednotlivých výkonů, slouží jako základ při plánování a

kontrole v operativním řízení (například při kontrole jednicových nákladů výkonů, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené produkce). Kalkulace je jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů, je výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky a na konec slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen.

Předmětem kalkulace mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí (provádí). V mnohých podnicích se širokým sortimentem podobných výrobků, které se provádějí stejnou technologií se však kalkulují jen náklady nejdůležitějších druhů, výkonů nebo skupin. Předmět kalkulace je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon, vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují (zjišťují) náklady a další hodnotové výkony. Kalkulované množství zahrnuje určité množství kalkulačních jednic, pro něž se stanovují (zjišťují) celkové náklady. [2]

3.2.1. Kalkulační systém

Podnik využívá různé druhy kalkulací, které ne sebe navazují díky kalkulačního systému. Tento systém je hlavním nástrojem pro řízení nákladů na výkony. Vše se odvíjí od druhu podniku, velikosti podniku, potřebě využití kalkulací v různých časových horizontech a nárocích na vypovídací schopnost kalkulací.

Kalkulační systém je soubor kalkulací předběžných a výsledných. Do předběžných kalkulací se zahrnují **kalkulace propočtové, operativní a plánované**. Předběžné kalkulace se tvoří před zahájením výrobního procesu a výsledné po vyhotovení výkonu. V průběhu výrobního procesu je použito několik druhů kalkulací, které souvisí s určitým stupněm výroby. Dle Lanči, 2008 se dělí na:

Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace vzniká v době, kdy se uvažuje o nových výrobcích, ale ještě nejsou k dispozici detailní konstrukční a technologické dokumenty. Pro sestavení této kalkulace je důležitá cena výrobku, hmotnost, technické parametry a další. V kusové (malosériové) výrobě se pro každý výrobek sestavuje propočtová kalkulace zvlášť.

Nejlepšího výsledku se docílí tehdy, když se jako podklad pro sestavení propočtové kalkulace stane kalkulace operativní spolu s výslednou kalkulací. Využije se tak zvaného stavebnicového přístupu, kdy se pro shodný výrobek použije operativní kalkulace, které byly použity u dříve vyrobených výrobků a pro nové výrobky nebo změněné se použije propočtová kalkulace.

Operativní kalkulace

Pro sestavení operativní kalkulace je již nutné vědět skutečnou spotřebu materiálu a času. Výše režijních položek se určí při zahájení výroby výrobku podle přírážek či sazeb režijních nákladů, vypočtených z příslušných rozpočtů režijních nákladů středisek. Operativní kalkulace je nejpresnější kalkulací, protože se mění s každou změnou konstrukčních a jiných změn v průběhu výroby daného produktu. Dalo by se říct, že představuje vnitropodnikovou cenu.

Plánovaná kalkulace

Tento druh kalkulace se používá v sériové i hromadné výrobě, avšak uplatnění nachází hlavně v sériové výrobě. Za předpokladu neměnných podmínek v průběhu výroby, je základ pro sestavení plánované kalkulace podrobné normy spotřeby ekonomických zdrojů. V případě, kdy se jedná o výrobu širšího sortimentu výrobků, se plánovaná kalkulace sestavuje na základě detailních operativních norem (během roku se jednotlivé normy mění a započítávají se jejich změny), platných k 1. lednu plánovaného roku.

Plánovaná kalkulace představuje průměrné náklady výrobku, vyprodukovaného během určitého období (představuje intervalovou kalkulaci) a teprve v průběhu období se ukazuje, zda bude dodržena.

Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace představuje kontrolní nástroj předběžných kalkulací využitých během výrobního procesu. Nelze však určit přesné příčiny překročení nebo úspor nákladů v dané kalkulační položce, protože náklady v jednotlivé kalkulační položce jsou uvedeny

jednou celkovou částkou. Výsledná kalkulace slouží hlavně jako informace pro podnik ohledně cen daného výrobku, sleduje určitý trend ve vývoji daného výrobku a další.

Výsledná kalkulace se dělí na dva druhy podle toho o jakou výrobu se jedná. Pokud se jedná o kusovou výrobu, hovoří se o kalkulaci okamžikové (průběžná výsledná kalkulace), která je sestavena vždy po dokončení dané série nebo kusu výrobku. V opačném případě se jedná o kalkulaci intervalovou (průměrná roční výsledná kalkulace). [3]

3.2.2. Struktura nákladů v kalkulaci

Každý podnik si individuálně určí strukturu, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů. K tomuto účelu slouží kalkulační vzorec. Členění nákladů v manažerském účetnictví a i v ostatních nástrojích, které poskytují podklady pro kalkulace, musí vycházet z požadavků na zajištění všech rozhodovacích úloh.

Typový kalkulační vzorec podává podniku přijatelný přehled o struktuře kalkulačních položek podnikových výkonů. Podniky však mohou doplnit tento vzorec o další položky jednicových a režijních nákladů (například nákupní režie nebo jednicová energie), které napomůžou k tomu, že kalkulační vzorec může vyhovovat požadavkům na ocenění nedokončené produkce, informuje v předběžných i výsledných kalkulacích a podobně. [3]

Vzor typového kalkulačního vzorce dle Král, 2008:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
<u>4. Výrobní (provozní režie)</u>
Vlastní náklady výroby (provozu)
<u>5. Správní režie</u>
Vlastní náklady výkonu
<u>6. Odbytové náklady</u>
Úplné vlastní náklady výkonu
<u>7. Zisk</u>
Prodejní cena bez DPH

Z nepříliš podrobné struktury nákladů v typovém kalkulačním vzorci je zřejmé, že není inspirujícím podkladem pro řešení rozhodovacích úloh, které mají informační charakter v manažerském účetnictví. Typový kalkulační vzorec je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce a to tak, že v řadě položek informuje o průměrné výši nákladů, připadající na kalkulační jednotku a to za předpokladu, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterých již bylo rozhodnuto.

3.2.3. Struktura kalkulačních vzorců orientovaných na potřeby manažerského účetnictví

Z důvodů nedostatků typového kalkulačního vzorce se v současné době uplatňují kalkulační vzorce, charakteristické jednak odlišně vyjádřeným vztahem nákladů výkonu k ceně, jednak variantě strukturovanými náklady výkonů. Mezi ně se řadí retrográdní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, dynamická kalkulace, kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů a kalkulace relevantních nákladů.

Retrográdní kalkulační vzorec

Mnoho podniků vyjadřuje formou kalkulačního vzorce hlavní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Rozdíl mezi oběma kalkulacemi spočívá v odlišném přístupu k tvorbě obou skupin kalkulací. Kalkulace ceny se analyzuje ve vztahu k ceně, kterou je podnik schopen dosáhnout s ohledem na užité vlastnosti svých výrobků, konkurenci na trhu a další externí podmínky, a k nákladům jako vnitřní schopnosti firmy daný výkon úspěšně prodávat.

Kalkulace nákladů je za těchto podmínek zobrazující reálnou úroveň dosažitelné hospodárnosti a ziskovosti výkonů informačním nástrojem důvěrného charakteru. [2]

Vzor retrográdního kalkulačního vzorce dle Král, 2008:

Základní cena výkonu

- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům (sezónní, množstevní, a další)

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Náklady

ZISK (jinak vyjádřený přínos)

Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady si detailněji všímá struktury vykazovaných nákladů. Základní podobou tohoto druhu je tak zvaná kalkulace variabilních nákladů, která je schopna vyjádřit v kalkulačním vzorci odděleně náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů a náklady fixní.

Vzor kalkulace variabilních nákladů dle Král, 2008:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie a další)

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek

Zisk v průměru připadající na výrobek

Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z kalkulace úplných vlastních nákladů výkonů, kde rozčleňuje zejména u položky režii na část fixní a variabilní. Je nutné dodržovat aby v rozpočtech středisek byly fixní a variabilní náklady uváděny odděleně.

Jeden z možných vzorů dynamické kalkulace dle Král, 2008:

Přímé (jednicové) náklady

Ostatní přímé náklady - variabilní
 - fixní

Přímé náklady celkem

Výrobní režie - variabilní
 - fixní

Náklady výroby

Prodejní režie - variabilní
 - fixní

Náklady výkonu

Správní režie

Plné náklady výkonu

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů představuje modifikaci kalkulace variabilních nákladů, za hlavní odlišující rys se považuje to, že se fixní náklady neposuzují jako nedělitelný celek. Jejich hlavní rozčlenění vychází ze snahy oddělit fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů.

Vzor kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů dle Král, 2008:

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie a další)

Marže I

- Fixní výrobní náklady

Marže II

- Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

- Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek

Kalkulace relevantních nákladů

Kalkulace relevantních nákladů má význam v případech, kdy struktura fixních nákladů je nestejnorodá i z hlediska jejich nároků na peněžní výdaje. Lze ji využít zejména ve dvou typech rozhodovacích úloh a to při optimalizaci sortimentu na existující kapacitě, kdy je informace o vztahu nákladů k výdajům základní indikací k rozlišení tak zvaných utopených a vyhnutelných nákladů a při úvahách o dolní hranici ceny ve vazbě na financování konkrétní zakázky. Struktura kalkulačního vzorce je obdobná jako výše uvedený kalkulační vzorec, jediným rozdílem je to, že položky nákladů jsou rozděleny podrobněji na náklady, které ve sledovaném období mají zároveň vliv na peněžní toky a které nikoliv. Příkladem můžou být časové mzdy, nájemné, odpis strojního zařízení, licence a jiné. [2]

3.2.4. Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí postup, jímž se pomocí předběžné kalkulace stanoví předem rozpočtová výše nákladů a následně se zjišťuje skutečná výše nákladů pomocí výsledné kalkulace. Existuje několik druhů metod kalkulací jako jsou metoda kalkulace dělením, metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly, metoda přírážkové kalkulace, metoda odčítací kalkulace a metoda rozčítací kalkulace. Jednotlivé kalkulace se od sebe liší způsobem přiřítání nákladů kalkulačními jednotkami. Jedná se o náklady přiřítatelné kalkulačními jednotkami přímo (jednicové náklady) a náklady přiřítatelné kalkulačními jednotkami nepřímo (režijní náklady).

V předběžné kalkulaci jsou jednicové náklady vyjádřeny naturální normou spotřeby ekonomických zdrojů a ve výsledné kalkulaci se jedná o skutečnou spotřebu těchto zdrojů. Je tedy možno říci, že při přiřítání jednicových nákladů v praxi nevznikají žádné problémy. U režijních nákladů nastává problém, protože neexistuje vztah příčinné souvislosti s určitým druhem. Režijní náklady vznikají v souvislosti s činnostmi vnitropodnikových útvarů, ve kterých probíhají výrobní, řídicí, správní a mnoho dalších procesů.

Metoda kalkulace dělením představuje nejjednodušší metodu, která se uplatňuje v podnicích se stejnorodou hromadnou výrobou (nesdružená výroba). Příkladem, kde se uplatňuje metoda kalkulace dělením, může být výroba elektrické energie, těžba uhlí, některé

druhy obslužných útvarů průmyslového podniku, služby a jiné. Je vhodná taková organizace účetnictví, kdy podnik je schopen už při vzniku nákladů rozlišit účel, pro nějž náklady vznikly a fixovat je v příslušném dokumentu. Tím budou vytvořeny nejen předpoklady nákladového účetnictví, ale že také samo nákladové účetnictví bude schopno poskytovat data podle výkonů i vnitropodnikových útvarů. Zvláštním druhem metody kalkulace dělením je **metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly**. Tato metoda se nachází opět ve stejnorodé výrobě s jedním druhem výkonů, kde se však jednotlivé výrobky od sebe liší jedním technickým parametrem (rozměrem, dobou trvání technologického procesu, množstvím určité ingredience a podobně).

Výrobní podniky a podniky služeb produkují různorodé výkony, které obsahují nejen různé druhy a různá množství materiálu, ale především nestejnoměrně zatěžují různá výrobní zařízení (v podnicích služeb se na jejich zhotovení podílejí různé druhy profesí). Při použití strojního nebo jiného zařízení vznikají režijní náklady, které je potřeba přičíst kalkulačním jednicím výkonů v té míře, v jaké byly výrobou daných výkonů vyvolány. Jedná se o přičtení režijních nákladů kalkulačním jednicím podle zvolených rozvrhových základů (přirážek režijních nákladů) – odtud i název **metoda přirážkové kalkulace**. Již při provádění účetních operací se uplatňuje princip přirážkové kalkulace. Zjištěné částky režie se zaúčtují na příslušné účty výkonů a po sloučení s jednicovými náklady se zjistí skutečné vlastní náklady předmětu kalkulace.

Pod pojmem **rozvrhová základna** si lze představit veličinu, k níž mají rozvrhované náklady v maximální míře vztah příčinné souvislosti z hlediska jejich celkové výše a změn. Tento požadavek by měl být vždy splněn. Dále by měla být dostatečně velká, aby malé výkyvy v jejím rozsahu nezpůsobily nadměrné výkyvy v rozvrhovaných nákladech na kalkulační jednici. A konečně by měla být jednoduchá a snadno zjistitelná a kontrolovatelná.

Metoda odčítací kalkulace se použije ve výrobách, kde vzniká jeden hlavní produkt a několik vedlejších výrobků. Hlavní produkt i vedlejší výrobky vznikají současně v tomtéž výrobním procesu, proto není možné stanovit náklady na výrobu každého výrobku zvlášť. Aby bylo možno zjistit jednotlivé náklady postupuje se tak, že se od celkových nákladů sdruženého výrobního procesu odečtou náklady vedlejších výrobků a tak se zjistí náklady na hlavní výrobek. Pokud budou odečítány náklady vedlejších výrobků, tak se při jejich oceňování vyjde z prodejní ceny, snížené o zisk. Pokud by se odečítaly ceny vedlejších

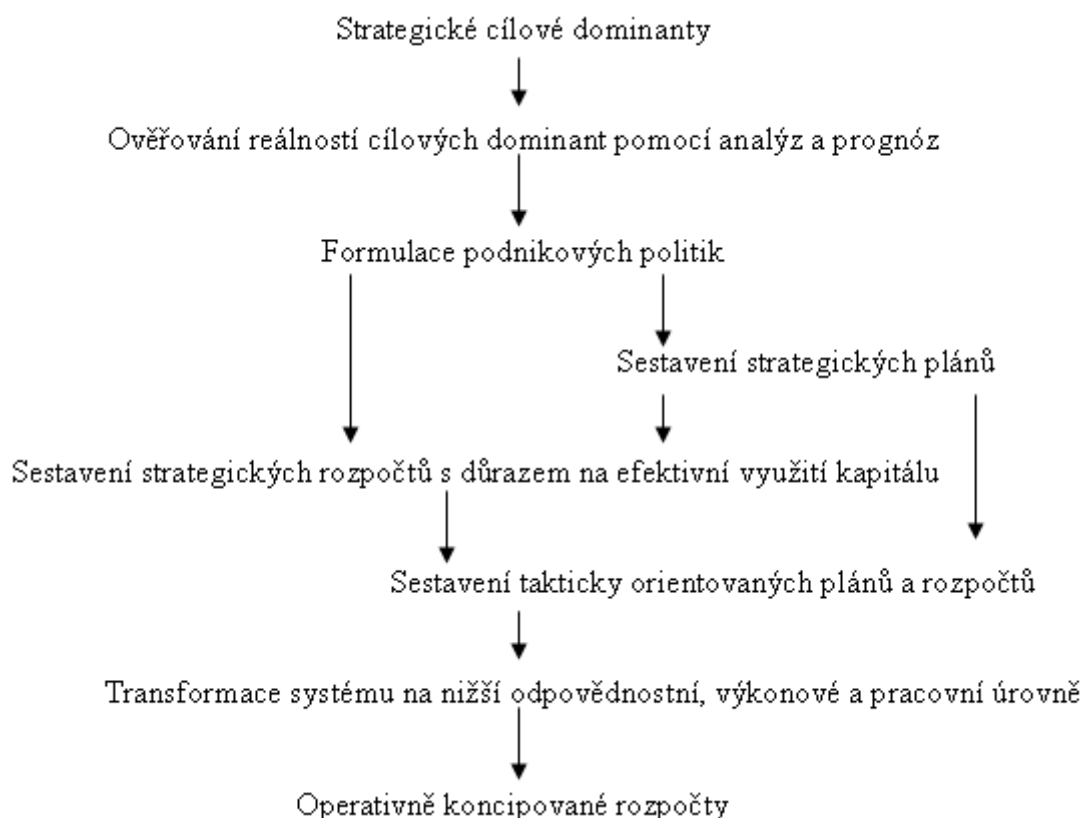
výrobků, budou vypočtené náklady hlavního výrobku nižší o zisk, obsažený v cenách vedlejších výrobků.

Metoda rozčítací kalkulace se využije ve sdružené výrobě pouze tehdy, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, které budou označovány jako za hlavní. Jako příklad může být výroba destilace ropy. Kalkulace jednotlivých výrobků se vypočte z celkových nákladů sdruženého výrobního procesu podle zvolených poměrových čísel (jedná se o veličiny, které se vyznačují určitou společnou kvalitativní stránkou výrobků). [3]

3.3. Rozpočetnictví a plánování

Na konci 90.let došlo v mnohých podnicích v České republice ke značnému poklesu zájmu o informace, pomocí nichž se stanovují podnikové cíle a formulují prostředky k jejich dosažení. Za plnění dílčích úkolů souvisejících s dosažením cílů byli zodpovědní pracovníci na různých úrovních podnikového vedení. Nezájem o informace byl vyvolán dojmem, že plánování a rozpočtování jsou pouze nástrojem centrálně plánovitého systému řízení a proto nástrojem zbytečným v tržních podmínkách.

V posledních 20-ti letech se však ukázalo, že plánování a rozpočetnictví jsou důležité pro úspěšně rozvíjející se podnik. Nastala tedy snaha o rozšíření aplikace plánování a rozpočetnictví u širšího spektra podniků, nastal i značný posun v metodologii tvorby a využití plánů a rozpočtů a v tlaku na jejich systémové pojetí. Pojmy „rozpočet“ a „plán“ se nepoužívají zcela jednotně. **Rozpočtování** vyjadřuje proces formulování hodnotově vyjádřených cílů jehož výstupem jsou rozpočty. **Rozpočet** lze chápat jako strategicky, takticky nebo operativně orientovaný nástroj k dosažení cílů, vyjádřený ve formě měřítek, jež se orientují na hodnotovou stránku podnikatelského procesu. **Plánování** představuje zajištění strategicky vymezených cílů, stanovenými tak zvanými podnikovými politikami. **Podnikovou politiku** lze chápat jako nástroj verbálního vymezení strategických cílů podniku. Tyto politiky a naturálně vyjádřené cíle jsou sice úzce spjaté s manažerským účetnictvím, ale jen jako oddělené subsystémy informačního systému podniku. V současné době lze říci, že se považuje celý systém rozpočtů za součást manažerského účetnictví. [2]



Obr. 3.3. Vztah podnikových politik k plánům rozpočtů [2]

3.3.1. Úkoly rozpočetnictví

Rozpočet lze vymezit jako kvantitativní, v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o plánované realitě. Díky rozpočtům manažerské účetnictví neregistruje jen historické hodnoty nákladů a výnosů, ale vidí i do budoucnosti. Mezi základní úkoly rozpočetnictví patří zefektivnění řídicího procesu, koordinace podnikové činnosti, poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu a motivace k dosažení cílů podniku.

Za prvořadý úkol rozpočetnictví lze považovat **zefektivnění řídicího procesu** a to zejména ve fázích plánování a rozhodování. Hlavně manažeři využívají informace o dopadech plánovaných cest, o budoucím vývoji podnikových aktivit a o budoucí finanční pozici podniku. V průběhu procesu sestavení rozpočtu se často zjistí potenciální komplikace jako například nedostačující/nevyužité kapacity výrobních zařízení, časový fond pracovníků, finanční zdroje a jiné. Rozpočty tím plní funkci jako postupné sladění chování části podniku do jednoho celku a napomáhají tím ke **koordinaci podnikové činnosti**. **Průběžná kontrola** podniku probíhá pravidelně pomocí srovnávání výsledků dosahovaných v realitě s údaji

v rozpočtu. A výsledné velikosti odchylek napomáhají manažerům do jakých směrů mají zaměřit své korekční úsilí. Důležitá je i **motivace k dosažení cílů podniku**, která se uskutečňuje prostřednictvím odstupňované výše pohyblivé složky mzdy vedoucího střediska nebo všech pracovníků střediska při plnění rozpočtu. Sami pracovníci na sestavení rozpočtu pracují, čímž stanovené cíle akceptují. [3]

3.3.2. Forma rozpočtů

Rozpočet stanovuje středisku úkol v podobě určité maximální výše nákladů na jeho činnost a z toho důvodu by měl rozpočet střediska plnit správně svou kontrolní a motivační funkci. V nákladech středisek existují jak náklady fixní tak variabilní a v praxi se často objevují náklady smíšené. Náklady smíšené představují přechod mezi fixní a variabilní závislosti nákladů na změnách ve vytížení kapacity střediska. Pokud má být daný rozpočet motivující, tak musí být umožněna úprava rozpočtu podle skutečného objemu aktivity střediska. Rozlišují se dvě hlavní formy rozpočtů a to pevný rozpočet a pružný rozpočet.

Pevný rozpočet se využívá tehdy, když režijní náklady nejsou závislé na objemu výkonu střediska. Jedná se o částku, která nesmí být daným střediskem překročena, stanovuje se tak limit režijních fixních nákladů. Nejčastěji se pevný rozpočet používá u správních středisek, soustředěných v úseku podnikového ředitelství jako je například ekonomický odbor, právní odbor, vývojové pracoviště, technická příprava výroby a jiné. **Pružný rozpočet** odděluje ve svých položkách náklady fixní od nákladů variabilních vůči objemu výkonu střediska. Je jen na podniku jakým způsobem si určí vhodnou volbu veličiny, ve které bude měřit objem výkonu daného střediska. Ve výrobních střediscích se obvykle využívají jako měřítko aktivity počet dokončených výrobků nebo polotovarů. Pokud se liší jednotlivé výrobky výrazným způsobem, přepočte se počet danou společnou charakteristikou například hmotností nebo rozměrem. V pomocných střediscích se měří podle objemu hodin, po které střediska poskytovala své služby ostatním střediskům.

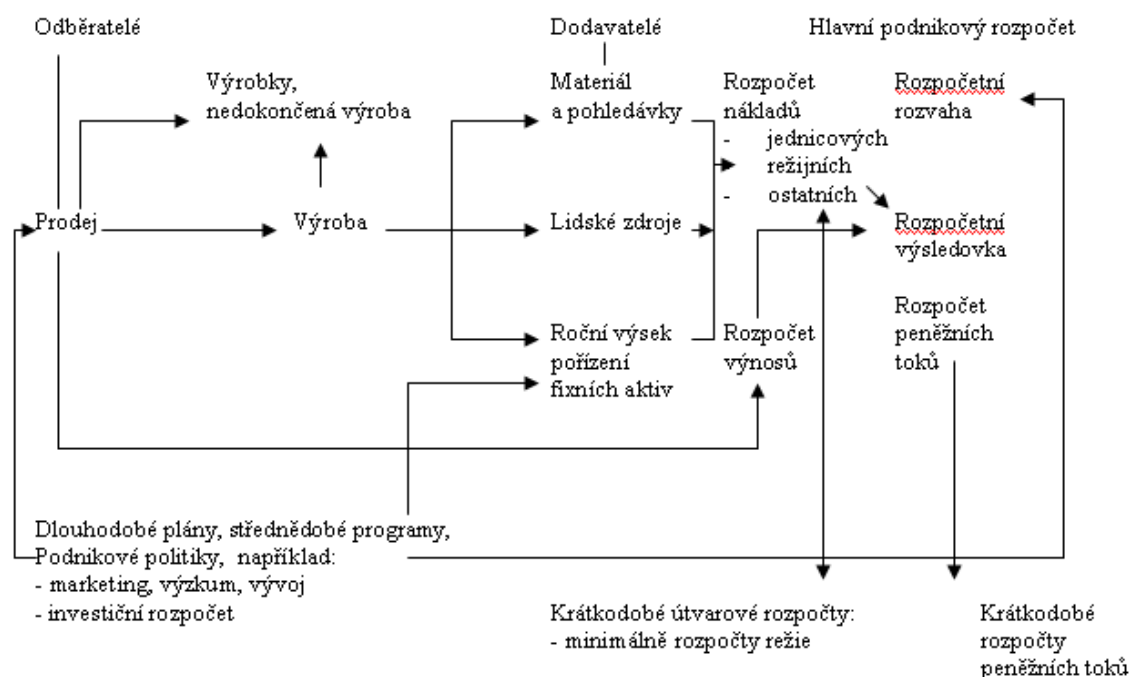
Zvláštní formou rozpočtu je **klouzavý rozpočet**. Jedná se o strategický rozpočet, který je sestaven například na léta 2009 – 2011. Po uplynutí roku 2009 se sestaví nový rozpočet na další tři léta 2010 – 2012 a tímto klouzavým způsobem se sestavují strategické rozpočty i v dalších letech. Taková forma se někdy používá u operativních rozpočtů, kdy se rozpočet

sestaví na čtyři čtvrtletí a vždy po uplynutí daného čtvrtletí se aktualizují tři zbývající předem rozpočtovaná čtvrtletí a přidá se rozpočet sestavený pro nové budoucí čtvrté čtvrtletí. [3]

3.3.3. Tvorba systémů plánů a rozpočtů pro firmu

Takticky orientovaný systém podnikových plánů a rozpočtů má za úkol konkretizovat podnikové cíle specifikované strategicky zaměřenými plány a rozpočty do formy kvantifikovatelných výstupů v podrobnějším členění na dílčí podnikové aktivity a činnosti, a to hlavně z hlediska jejich dopadu na hlavní výdělečnou činnost podniku. To vše se uskuteční v časových intervalech běžného podnikatelského cyklu.

Takticky orientované plány a rozpočty lze chápat jako prvek cílevědomě tvořeného systému s konkrétně vymezenou funkcí a strukturou, která je vyjádřena řadou formalizovaných vazeb. Tyto plány a rozpočty se zaměřují na informační podporu rozhodovacích úloh, takticky zaměřené cílové veličiny reagují také na informační potřeby investičního rozhodování o budoucí kapacitě. **Rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků** představují **hlavní podnikový rozpočet**. Vyjadřují základní hodnotové cíle firmy pro takticky vymezené období (nejčastěji to bývá jeden rok). [2]



Obr. 3.4. Systém podnikových rozpočtů [2]

Rozpočtová výsledovka

Rozpočet zisku nebo ztráty z hlavní výdělečné činnosti podniku tvoří nejdůležitější část rozpočtové výsledovky. Tento rozpočet je tvořen z rozpočtových výnosů (odvozených z plánu prodeje) a tři druhů rozpočtů nákladů jako jsou rozpočet jednicových nákladů, rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu a rozpočet režijních nákladů. **Rozpočet jednicových nákladů** čerpá hlavně z informací o nákladové náročnosti výkonů. U **rozpočtu režijních nákladů** se odděleně rozpočtuje minimálně jejich fixní a variabilní složka. Základem rozpočtování je účelové členění nákladů, kombinované s členěním nákladů podle závislosti na objemu výkonu. V progresivních podnicích se využívá tak zvaná kalkulace relevantních nákladů (retrográdně uspořádaná kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů) viz Tab. 3.1. V rozhodovacích úlohách se absolutní rozpočtované údaje transformují také do relativní nebo procentní podoby. Nejdříve se sestavují dílčí rozpočty nákladů a výnosů a poté sama výsledovka. Jednotlivé části rozpočtové výsledovky tvoří rozpočty nákladů a výnosů vycházející z očekávaného prodeje fixních aktiv a finančních investic; rozpočty nákladů a výnosů vycházející z předpokládaného prodeje dalších aktiv; rozpočet zúčtovaných nákladových a výnosových úroků nebo ostatních nákladů a výnosů souvisejících s investičními a finančními činnostmi podniku; a nakonec rozpočet rozdělení zisku. [2]

Rozpočtovaná položka**Struktura účelového členění**

Výnosy z prodeje	50 000 000	40 000 000	20 000 000
- Variabilní náklady prodaných výkonů	- 20 000 000	- 20 000 000	- 12 000 000
Jednicový materiál	- 10 000 000	- 14 000 000	- 8 000 000
Jednicové mzdy	- 6 000 000	- 3 000 000	- 3 000 000
Variabilní režie	- 4 000 000	- 3 000 000	- 1 000 000
Marže I	30 000 000	20 000 000	8 000 000
- Fixní náklady výrobku	- 8 000 000	- 2 000 000	- 500 000
Odpisy nákladů na vývoj výrobků	- 6 000 000	- 500 000	- 300 000
Odpisy speciálních nástrojů	- 2 000 000	- 1 500 000	- 200 000
Marže II	22 000 000	18 000 000	7 500 000
- Fixní náklady skupiny výrobku	- 15 000 000		
Odpisy strojů a zařízení	- 15 000 000		
Marže III	25 000 000		7 500 000
- Fixní náklady střediska	- 5 400 000		
Marže IV	27 100 000		
- Fixní náklady podniku	- 4 400 000		
Rozpočtovaný zisk z prodeje	22 700 000		

Tab. 3.1 Návrh rozpočtové výsledovky – absolutní rozpočtované údaje (hlavní výdělečná činnost) zdroj: KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 277s.

Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha nabízí přehled o majetku, který je důležitý pro chod podniku a přehled o zdrojích jeho financování (o podílech, které mají vlastníci kapitálu, který v sobě váže celý podnik). Představuje také důležitý nástroj pro vyvážení zdrojů, které podnik využívá ke své činnosti. Sestavení rozpočtové rozvahy se musí prolínat se sestavením rozpočtové výsledovky a rozpočtu peněžních toků, protože peněžní platby ovlivňují

minimálně výši pohledávek, peněžních prostředků a krátkodobých závazků, které jsou taktéž předmětem zobrazení v rozvaze. [3]

Ve vymezených částech rozpočtové rozvahy se často ani nerozpočtují obraty, ale jen změna stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv (platí to zejména pro oběžná aktiva a krátkodobé závazky, jejichž rozpočet vychází z rozpočtu peněžních toků a směřuje ke zjištění pracovního a čistého pracovního kapitálu). Avšak u stálých aktiv a dlouhodobého kapitálu jsou uvedeny podrobnější údaje o potřebách financování. Tyto údaje vycházejí hlavně ze strategicky orientovaných investičních a kapitálových plánů a rozpočtů. Vážou se nejen na rozpočtovou rozvahu, ale také na rozpočet peněžních toků z investičních aktiv a financování.

V důsledku rozhodovacích potřeb managementu se v této souvislosti také může zaznamenat duální princip, který se projevuje tím, že manažerská rozvaha se liší obsahem a strukturou od rozvahy finančního účetnictví. Díky harmonizačním tlakům na finanční účetnictví se vyskytují požadavky na alternativní vymezení a ocenění aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Tyto aspekty se projevují zejména v poslední době v alternativním oceněním fixních aktiv (důležité pro realizaci hlavní výdělečné činnosti), alternativním oceněním produktů podnikové činnosti, alternativním zobrazením leasingových transakcí (vychází v souladu s požadavky IAS a US GAAP) a obecně širší škálou aplikace hodnotového a ekonomického pojetí nákladů. [2]

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků je podrobným rozborem vývoje peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, zachycuje toky očekávaných příjmů a výdajů peněz. Je velmi důležitý pro rozhodování o financování chodu podniku. Na sestavení rozpočtu se podílí všechny útvary podniku, jedná se přitom o časově, finančně a koordinačně náročný proces. Sestavení rozpočtu peněžních toků může probíhat dvěma přístupy. První přístup směřuje „shora-dolů“ a druhý „zdola-nahoru“.

Pomocí **metody „shora-dolů“** vrcholový management konkretizuje hlavní úkoly k dosažení podnikových cílů. Vše se děje za pomoci hrubých rozpočtů, kde se čísla rozepíšou formou výnosových a nákladových úkolů na jednotlivé podřízené útvary. Při této metodě se provádí jen méně radikální změny rozpočtů, ale na druhé straně zabezpečuje vnitřní jednotu

hlavního podnikového rozpočtu a jeho soulad s podnikovými cíly. **Metodu „zdola-nahoru“** sestavují útvary v první linii, které předkládají vrcholovému managementu své návrhy jednotlivých rozpočtů. Vrcholový management má poté za úkol provést korekce jednotlivých návrhů a dát je do takové podoby, aby představovaly vyvážený celek hlavního podnikového rozpočtu a byly v souladu s hlavními podnikovými cíly. Tento proces je velmi náročný na čas, ale díky tomu, že na něm pracují jednotliví pracovníci se znalostí předmětné problematiky, je velmi účelný. [3]

Hlavní podnikový rozpočet

Sestavení rozpočtu začíná u vrcholového managementu, který v návaznosti na strategické podnikové plány a rozpočty určuje hlavní plánované cíle a směrná čísla podřízeným útvarům. Jejich úkolem je zpracovat jednotlivé návrhy rozpočtů, které předají zpět ústředí a to má za úkol projednat předložené návrhy a dosáhnout vzájemného sladění a vyvážení všech podnikových činností. Výsledný podnikový rozpočet musí být projednán a schválen vedením podniku a následně se stává závazným zadáním pro všechny útvary podniku.

Příklad postupu sestavení hlavního podnikového rozpočtu dle Lanča, 2008:

1. - 5. měsíc: Vypracování strategického plánování v rovině obchodních oblastí. Vypracování strategického plánování na úrovni společnosti.
5. - 6. měsíc: Diskuze a schválení strategického plánování společnosti na regionální úrovni.
6. měsíc: Organizace a schválení plánování strategických obchodních oblastí pomocí pracovníků zodpovědných na obchodní oblasti (v rozsahu koncernu).
- Od 7. měsíce: Operativní podrobné plánování
9. měsíc: Koncernová čísla na úrovni společnosti a úrovni obchodních oblastí pro příští rok (rozpočet)
10. měsíc: Termín pro přepracování běžného rozpočtu.
11. měsíc: Schválení operativního rozpočtu pro příští rok: oficiální termín v celosvětovém rozsahu na úrovni společnosti a na úrovni obchodních oblastí.

Důležitou úlohu sehrává také **strategické plánování a rozpočtování**, jehož struktura se redukuje pouze do podoby zjednodušených celopodnikových výkazů účetní závěrky za každý z roků, na které je vymezeno rozpočetní období strategického rozpočtu (nejčastěji to

bývá 3-10 let). V praxi bývá sestavováno ve formě klouzavého rozpočtu. Informace, které jsou základem pro sestavení bývají nepřítis proměnlivého charakteru. Pracovníci podniku, kteří odpovídají za rozpočtovanou funkční oblast musí poskytnout veškeré jejich podklady, pracovníci obchodního oddělení a marketingu musí odhadnout ceny a objemy prodeje podle jednotlivých území, technici dodají údaje o technologii a potřebách investic, personalisté předloží údaje o předpokládaném vývoji mezd a počtu pracovníků a nakonec finanční ředitel poskytne informace o odhadované inflaci, směnných kurzech a tak dále. Koordinace a moderování tvorby podnikových rozpočtů má ve většině současných podniků na starost útvar s názvem „Controlling“. Tyto útvary nemívají nařizovací pravomoc, tato odpovědnost zůstává u jejich nadřízeného, kterým bývá finanční ředitel. Finanční ředitel nese odpovědnost za sestavení a sledování plnění hlavního podnikového rozpočtu. [3]

3.3.4. Kontrola plnění rozpočtů

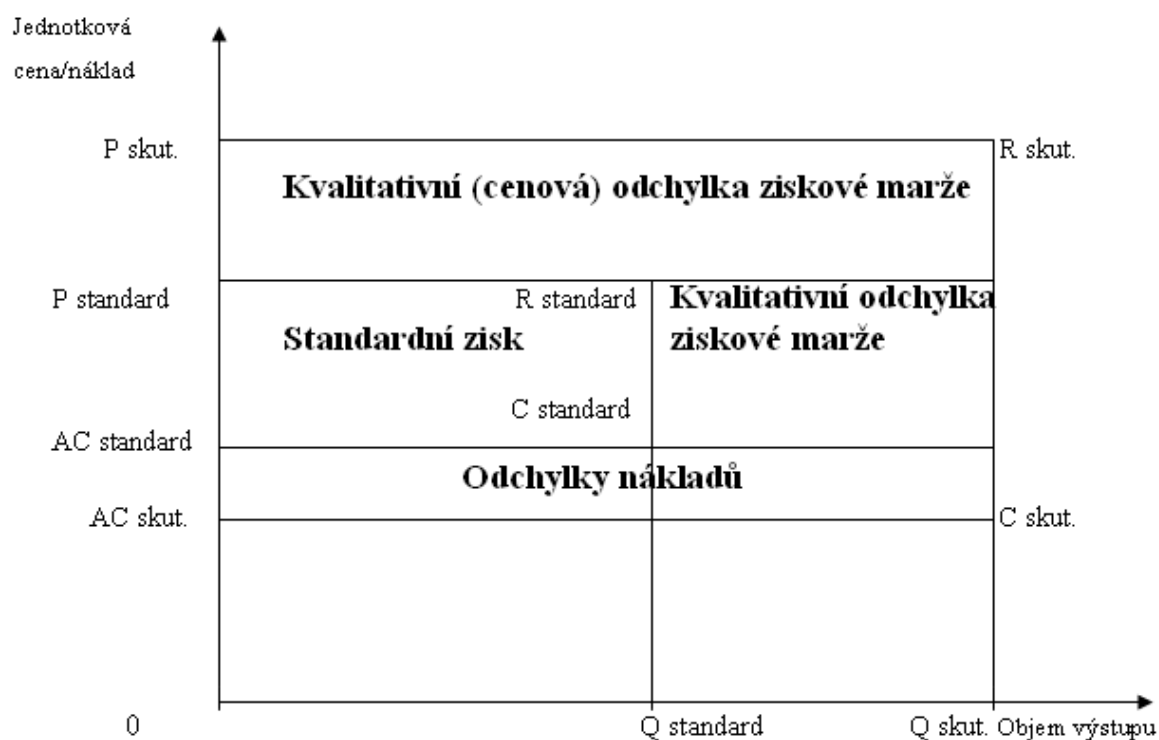
Hlavním úkolem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza rozdílů (odchylek) mezi skutečnou a rozpočtovanou úrovní hodnocené veličiny. V praxi obecně platí, že je jednodušší kontrola krátkodobých rozpočtů než těch dlouhodobých. A to z toho důvodu, že se s časovým horizontem komplikuje přesná kvantifikace odchylek a to zejména jejich příčina a odpovědnost. Jako základní typy odchylek, které lze rozdělit podle příčiny a odpovědnosti představují: kvalitativní odchylky, kvantitativní odchylky, sortimentní odchylky a odchylky z výtěžnosti a úspornosti vynakládaných ekonomických zdrojů a další.

Kvalitativní odchylky vznikají rozdílem mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní dosažené ceny, mzdového ocenění a dalších ukazatelů souvisejících s oceněním hodnocené veličiny. **Kvantitativní odchylky** vznikají z rozdílu mezi rozpočtovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby, prodaných výkonů a jiných ukazatelů souvisejících se věcnou podstatou hodnocené veličiny. **Sortimentní odchylky** kvantifikují rozdíl mezi směrným a skutečným sortimentním složením nakupovaných a prodávaných výkonů. [2]

Důležitá je také analýza odchylek, jejímž cílem je rozklad **celkové odchylky**. Celková odchylka vzniká mezi provozním výsledkem hospodaření (jehož podnik skutečně dosáhl) a standardním provozním výsledkem hospodaření (tento výsledek měl být dosažen podle hlavního podnikového rozpočtu). Během rozboru se zjistí podrobné odchylky, které kvantifikují rozdíly mezi skutečnou a žádoucí standardní úrovní sledovaných ekonomických

veličin v jednotlivých oblastech. Tyto odchylky pak upozorňují manažery, které aspekty podnikové činnosti se vyvíjely v souladu s vývojem stanoveným standardy (nevyžadují zvláštní pozornost) a které naopak ne (je důležité se na ně zaměřit, aby se zamezilo dalšímu výskytu nežádoucích odchylek).

Pomocí obrázku 3.5. se odvodí **celková odchylka provozního zisku**. Toto schéma představuje jediný druh homogenního finálního výkonu podniku (naturálně vyjádřený objem je na vodorovné ose). Množství Q představuje objem prodaných výkonů za sledované období. Na svislé ose je jednotková cena prodaných výkonů P nebo-li také průměrné jednotkové náklady AC na prodané výkony. Plocha obdélníku s vrcholy Q_{standard} , C_{standard} , AC_{standard} představuje celkové standardní náklady podniku, které odsouhlasili vlastníci podniku. Celková plocha obdélníku s vrcholy Q_{standard} , R_{standard} , P_{standard} představuje celkové standardní výnosy, které měl podnik za sledované období dosáhnout prodejem standardního množství výrobků Q_{standard} . Rozdílem výnosů a nákladů je standardní zisk, jehož dosažení vlastníci podniku uložili podnikovým manažerům. Standardní zisk je vyznačen pomocí obdélníku s vrcholy AC_{standard} , C_{standard} , R_{standard} , P_{standard} . Skutečně dosažený provozní zisk je znázorněn obdélníkem s vrcholy $AC_{\text{skut.}}$, $C_{\text{skut.}}$, $R_{\text{skut.}}$, $P_{\text{skut.}}$.



Obr. 3.5. Rozklad odchylky provozního zisku [3]

Celková odchylka ziskové marže je při analýze odchylek rozkládána na dvě části a to na kvalitativní odchylka ziskové marže a kvantitativní odchylka ziskové marže. Kvalitativní odchylka ziskové marže je způsobena rozdílem mezi skutečně dosaženou a standardní cenou. Kvantitativní odchylka ziskové marže ukazuje do jaké míry byla celková odchylka ziskové marže ovlivněna vyšším objemem prodaných výkonů, než jaký byl předpokládaný standard. Odchyly nákladů pak představují rozdíl mezi skutečně dosaženým a standardním provozním ziskem. [3]

4. Řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti poskytující služby

4.1. Představení společnosti VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o.

VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o. je firma, která působí na českém trhu již od roku 1991. Jako jedni z prvních v ČR tato firma nabízela zajišťování komplexního servisu s certifikací ISO 9001. Její náplní práce je poskytování komplexních služeb v oblasti servisu, oprav, změn a montáží všech typů výtahů, plošin pro přepravu imobilních osob, nákladních plošin a jiných zdvihacích zařízeních. Tato společnost se nezabývá pouze montáží výtahů, ale také činností instalátérskou a stolařskou.

Ve firmě je zaměstnáno 52 zaměstnanců. Mezi těmito zaměstnanci je tým odborníků s bohatými zkušenostmi v oblasti projekce, výroby, servisu a podstatných změn výtahů. Servisní střediska firmy jsou situovány v Bohumíně, Orlové a Českém Těšíně. Mezi dodavatele této firmy patří: Výtahy Ostrava spol. s.r.o.; Strojon s.r.o., Pardubice; WYKOW spol. s.r.o.; Zeva s.r.o..

Sídlo firmy se nachází na ulici J. Palacha v Bohumíně, kde je i technické zázemí firmy. Firma vlastní kompletní strojní a přístrojové vybavení pro výrobu, opravu a servisní činnost. V dubnu 2002 byl zaveden systém řízení jakosti dle ČSN EN ISO 9001:2001 Tato norma specifikuje základní požadavky na systém managementu jakosti v organizacích, které chtějí a potřebují dokázat svou schopnost trvale poskytovat produkty a služby v souladu s příslušnými předpisy, a které usilují o zvýšení spokojenosti zákazníka. Systém managementu jakosti řeší současné problémy a předchází problémům budoucím. Jedním ze základních principů je trvale zlepšování managementu jakosti a efektivního fungování všech procesů. V květnu 2004 byl ve společnosti VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o. systém řízení jakosti zdokonalen, rozšířen a nově certifikován certifikačním orgánem TUV CZ. Předmětem procesního řízení jakosti v této firmě je projektování, montáže, modernizace, opravy, servis, revize a zkoušky vyhrazených zdvihacích zařízeních.

Mezi poskytované služby společnosti VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o. jak již bylo výše řečeno, patří montáže výtahů, servis výtahů, rekonstrukce a modernizace výtahů. Tato

společnost provádí dodávky a montáže nových výtahů a zdvihacích zařízeních s trakčními, hydraulickými nebo řetězovými pohony. Vyrábí a montují výtahy všech typů, velikostí a nosností. V současné době firma zajišťuje pravidelný servis 847 výtahů od 158 odběratelů a to převážně v Bohumíně, Orlové, Třinci, Karviné, Českém Těšíně a dalších městech. Firma poskytuje také pozáruční servis non-stop 24 hodin denně, aby byla zabezpečena bezpečnost přepravujících se osob. Modernizaci a rekonstrukci výtahů provádí hlavně ve všech starších panelových domech, kde jsou stávající výtahy nejméně bezpečné. Tyto výtahy se zmodernizují, zrekonstruují, tak aby byly bezpečnější, spolehlivější a finančně výhodnější.

Mezi léty 2005 až 2009 společnost realizovala více než 70 zakázek souvisejících se servisem výtahů. Většina zakázek se týká bytových domů, ale mezi zákazníky patřili také domy důchodců, soukromé firmy z Orlové nebo Třince, společnosti vlastníků bytů z Rožnova pod Radhoštěm, Havířova a Prahy. Již od roku 1995 společnost zajišťuje revize, opravy, údržby a modernizaci 123 výtahů pro bytové družstvo v Orlové.



Logo společnosti VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o

4.2. Přehled nákladů a výnosů jednotlivých středisek ve vybrané společnosti

Společnost VÝTAHY SERVIS spol. s.r.o. disponuje osmi středisky. Mezi tato střediska patří:

Středisko 10 – Bohumín;

Středisko 20 – Orlová;

Středisko 30 – Český Těšín;

Středisko 40 – Těžká údržba;

Středisko 50 – Správa – instalatéři;

Středisko 60 – Dohody o provedení práce (DPP);

Středisko 70 – Technicko – hospodářští pracovníci (THP);

Středisko 80 – Stolárna.

4.2.1. Hospodářské středisko 10 – Bohumín

Hospodářské středisko 10 – Bohumín se zabývá činností týkající se pouze servisní činnosti výtahů.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 10 – Bohumín za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	380 800
Spotřeba benzínu	41 300
Opravy a udržování	55 000
Mzdové náklady	370 000
Sociální a zdravotní pojištění	125 800
Daň z nemovitosti	10 500
Ostatní provozní náklady	80 000
Náklady CELKEM	1 063 400
Výnosy za poskytnuté služby	1 305 470
Výnosy CELKEM	1 305 470
ZISK	242 070

Hospodářské středisko 10 – Bohumín vykazuje zisk ve výši 242 070 Kč.

4.2.2. Hospodářské středisko 20 – Orlová

Hospodářské středisko 20 – Orlová se zabývá činností týkající se pouze servisní činnosti výtahů.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 20 – Orlová za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	116 205
Spotřeba benzínu	67 015
Spotřeba energie	4 350
Opravy a udržování	25 400
Nájemné	28 193
Leasing	52 910
Mzdové náklady	1 097 200
Sociální a zdravotní pojištění	373 000
Pojistné	13 000
Náklady CELKEM	1 777 273
Výnosy za poskytnuté služby	2 210 000
Výnosy CELKEM	2 210 000
ZISK	432 727

Hospodářské středisko 20 – Orlová vykazuje zisk ve výši 432 727 Kč.

4.2.3. Hospodářské středisko 30 – Český Těšín

Hospodářské středisko 30 – Český Těšín se zabývá činností týkající se pouze servisní činnosti výtahů.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 30 – Český Těšín za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	71 950
Spotřeba benzínu	82 190
Ostatní spotřeba	6 040
Nájemné	73 720
Mzdové náklady	910 500
Sociální a zdravotní pojištění	309 500
Ostatní provozní náklady	26 000
Náklady CELKEM	1 479 900
Výnosy za poskytnuté služby	1 361 420
Výnosy CELKEM	1 361 420
ZTRÁTA	118 480

Hospodářské středisko 30 – Český Těšín vykazuje ztrátu ve výši 118 480 Kč.

4.2.4. Hospodářské středisko 40 – Těžká údržba

Hospodářské středisko 40 – Těžká údržba má na starost pouze montáže a rekonstrukce výtahů, to znamená těžká práce, bez revizí a následných oprav. Revize a opravy výtahů mají na starost hospodářská střediska 10, 20 a 30.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 40 – Těžká údržba za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	7 520 000
Spotřeba benzínu	325 014
Ostatní spotřeba	120 720
Opravy	420 100
Subdodávky	2 454 000
Nájemné	5 000
Ostatní služby	299 570
Leasing	213 420
Mzdové náklady	4 110 300
Sociální a zdravotní pojištění	1 397 500
Pojistné	23 900
Náklady CELKEM	16 889 524
Výnosy za poskytnuté služby	23 490 700
Výnosy CELKEM	23 490 700
ZISK	6 601 176

Hospodářské středisko 40 – Těžká údržba vykazuje zisk ve výši 6 601 176 Kč.

4.2.5. Hospodářské středisko 50 – Správa – instalatéri

Hospodářské středisko 50 se zabývá činností výslovně instalatérskou, to znamená výměna vodovodního potrubí, stupaček, vodoměrů a rozvodů teplé a studené vody.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 50 – Správa – instalatéri za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	740 950
Spotřeba benzínu	87 400
Ostatní spotřeba	41 300
Spotřeba energie	3 000
Opravy a udržování	40 740
Telefon	16 210
Leasing	40 840
Mzdové náklady	1 650 300
Sociální a zdravotní pojištění	561 100
Odpisy	35 800
Náklady CELKEM	3 217 640
Výnosy za poskytnuté služby	3 993 200
Výnosy CELKEM	3 993 200
ZISK	775 560

Středisko 50 – Správa – Instalatéri vykazuje zisk ve výši 775 560 Kč.

4.2.6. Hospodářské středisko 60 – DPP

Hospodářské středisko 60 vede zvlášť na pokyn jednatele dohody o provedení práce.

Přehled nákladů a výnosů ve středisku 60 – DPP za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Mzdové náklady	53 900
Náklady CELKEM	53 900
Výnosy	0
Výnosy CELKEM	0
ZTRÁTA	53 900

Středisko 60 – DPP vykazuje ztrátu ve výši 53 900 Kč.

4.2.7. Hospodářské středisko 70 – THP

Hospodářské středisko 70 je správa a nese náklady, o kterých bylo rozhodnuto, že se nebudou rozúčtovávat na jednotlivá střediska.

Přehled nákladů a výnosů hospodářského střediska 70 – THP za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	1 200 000
Spotřeba benzínu	398 500
Spotřeba kancelářského materiálu	27 950
Ostatní spotřeba	40 700
Spotřeba drobného dlouhodobého hmotného majetku	61 400
Spotřeba drobného dlouhodobého nehmotného majetku	69 800
Spotřeba energie	192 300
Opravy a udržování	150 630
Náklady na reprezentaci	25 720
Telefon	211 850
Leasing	678 000
Ostatní služby	20 000
Reklama	71 000
Mzdové náklady	2 965 100
Sociální a zdravotní pojištění	1 008 100
Pojištění odpovědnosti Kooperativa	65 500
Silniční daň	58 300
Ostatní daně a poplatky	14 000
Dary	6 000
Odpisy	380 000
Náklady CELKEM	7 644 850
Výnosy za provedené služby	890 000
Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku	250 000
Výnosy CELKEM	1 140 000
ZTRÁTA	6 504 850

Hospodářské středisko 70 – TPP vykazuje ztrátu ve výši 6 504 850 Kč.

4.2.8. Hospodářské středisko 80 – Stolárna

Hospodářské středisko 80 má na starost stolařské práce, to znamená výrobou dveří do bytů, zámečnické práce k bytům, podlahy do aut, různé výrobky ze dřeva.

Přehled nákladů a výnosů střediska 80 – Stolárna za rok 2010

Popis	Částka (Kč)
Spotřeba materiálu	130 600
Spotřeba benzínu	39 800
Ostatní spotřeba	25 000
Opravy a udržování	16 420
Mzdové náklady	370 000
Sociální a zdravotní pojištění	125 800
Pojistné	13 000
Náklady CELKEM	720 620
Výnosy za poskytnuté služby	410 000
Výnosy z prodeje majetku	5 200
Výnosy CELKEM	415 200
ZTRÁTA	305 420

Hospodářské středisko 80 – Stolárna vykazuje ztrátu ve výši 305 420 Kč.

Všechny uvedené tabulky, u kterých není uveden zdroj zpracování, jsem vypracovala samostatně.

4.3. Způsob účtování ve vybrané firmě VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.

Společnost VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o. využívá pro své vedení účetnictví software Premier. Ekonomický systém Premier je konstruován zejména pro malé a střední firmy. Jednotlivé moduly systému Premier pokrývají všechny firemní agendy jako jsou ekonomické, skladové, marketingové, administrativní, personální-mzdové, výrobně-technické a

vnitropodnikové. Společnost VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o. účtuje v jednookruhové účetní soustavě, kterou používají také na sledování svých zakázek a středisek.

4.3.1. Využití jednookruhové účetnictví ve společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.

Společnost VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o. využívá pro účtování v jednookruhové účetní soustavě svůj účtový rozvrh viz **příloha 1**. Účetní jednotka využívá analytickou evidenci dle jednotlivých středisek. Jednotlivá střediska mezi sebou běžně nekooperují, ale pokud dojde k absenci pracovníků, tak například pracovníci z HS – 50 můžou dočasně pracovat pro HS – 40. Účetnictví je vedeno centralizovanou formou, to znamená, že je účetnictví všech středisek soustředěno do jednoho místa a tvoří jeden uzavřený kruh.

Účtování v jednookruhové účetní soustavě ve společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.

Náklady společnosti

1a) Spotřeba materiálu – 501.100

Spotřeba materiálu v HS:	Částka	Účtování
HS 10	380 800 Kč	501.100.10/112
HS 20	116 205 Kč	501.100.20/112
HS 30	71 950 Kč	501.100.30/112
HS 40	7 520 000 Kč	501.100.40/112
HS 50	740 950 Kč	501.100.50/112
HS 70	1 200 000 Kč	501.100.70/112
HS 80	130 600	501.100.80/112

1b) Spotřeba benzínu – 501.300

Spotřeba benzínu v HS:	Částka	Účtování
HS 10	41 300 Kč	501.300.10/211
HS 20	67 015 Kč	501.300.20/211
HS 30	82 190 Kč	501.300.30/211
HS 40	325 014 Kč	501.300.40/211
HS 50	87 400 Kč	501.300.50/211
HS 70	398 500 Kč	501.300.70/211
HS 80	39 800 Kč	501.300.80/211

1c) Spotřeba kancelářského materiálu – 501.400

Spotřeba kancelářského materiálu v HS:	Částka	Účtování
HS 70	27 950 Kč	501.400.70/211

1d) Spotřeba ostatní – 501.600

Spotřeba ostatní v HS:	Částka	Účtování
HS 30	6 040 Kč	501.600.30/321
HS 40	120 720 Kč	501.600.40/321
HS 50	41 300 Kč	501.600.50/321
HS 70	40 700 Kč	501.600.70/321
HS 80	25 000 Kč	501.600.80/321

1e) Spotřeba drobného dlouhodobého hmotného majetku (kancelářský nábytek, počítače, notebooky, mobily do 40 000 Kč) – 501.700

Spotřeba DDHM v HS:	Částka	Účtování
HS 70	61 400 Kč	501.700.70/321

1f) Spotřeba drobného dlouhodobého nehmotného majetku (softwaru do 60 000 Kč) – 501.800

Spotřeba DDNM v HS:	Částka	Účtování
HS 70	69 800 Kč	501.800.70/321

2) Spotřeba energie – 502.100

Spotřeba energie v HS:	Částka	Účtování
HS 20	4 350 Kč	502.100.20/321
HS 50	3 000 Kč	502.100.50/321
HS 70	192 300 Kč	502.100.70/321

3) Opravy a udržování – 511.100

Opravy a udržování v HS:	Částka	Účtování
HS 10	55 000 Kč	511.100.10/321
HS 20	25 400 Kč	511.100.20/321
HS 40	420 100 Kč	511.100.40/321
HS 50	40 740 Kč	511.100.50/321
HS 70	150 630 Kč	511.100.70/321
HS 80	16 420 Kč	511.100.80/321

4) Náklady na reprezentaci – 513.100

Náklady na reprezentaci v HS:	Částka	Účtování
HS 70	25 720 Kč	513.100.70/211

5a) Subdodávky – 518.000

Subdodávky v HS:	Částky	Účtování
HS 40	2 454 000 Kč	518.000.40/321

5b) Ostatní služby – telefon – 518.200

Ostatní služby – telefon v HS:	Částka	Účtování
HS 50	16 210 Kč	518.200.50/321
HS 70	211 850 Kč	518.200.70/321

5c) Ostatní služby – nájemné – 518.400

Ostatní služby – nájemné v HS:	Částka	Účtování
HS 20	28 193 Kč	518.400.20/321
HS 30	73 720 Kč	518.400.30/321
HS 40	5 000 Kč	518.400.40/321

5d) Ostatní služby – leasing – 518.500

Ostatní služby – leasing v HS:	Částka	Účtování
HS 20	52 910 Kč	518.500.20/381
HS 40	213 420 Kč	518.500.40/381
HS 50	40 840 Kč	518.500.50/381
HS 70	678 000 Kč	518.500.70/381

5e) Ostatní služby – 518.600

Ostatní služby v HS:	Částka	Účtování
HS 40	299 570 Kč	518.600.40/321
HS 70	20 000 Kč	518.600.70/321

5f) Ostatní služby – reklama – 518.700

Ostatní služby – reklama v HS:	Částka	Účtování
HS 70	71 000 Kč	518.700.70/321

6) Mzdové náklady – 521.100

Mzdové náklady v HS:	Částky	Účtování
HS 10	370 000 Kč	521.100.10/331
HS 20	1 097 200 Kč	521.100.20/331
HS 30	910 500 Kč	521.100.30/331
HS 40	4 110 300 Kč	521.100.40/331
HS 50	1 650 300 Kč	521.100.50/331
HS 60	53 900 Kč	521.100.60/331
HS 70	2 965 100 Kč	521.100.70/331
HS 80	370 000 Kč	521.100.80/331

7) Zákonné sociální a zdravotní pojištění (SZP) – 524.000

SZP v HS:	Částka	Účtování
HS 10	125 800 Kč	524.000.10/336
HS 20	373 000 Kč	524.000.20/336
HS 30	309 500 Kč	524.000.30/336
HS 40	1 397 500 Kč	524.000.40/336
HS 50	561 100 Kč	524.000.50/336
HS 70	1 008 100 Kč	524.000.70/336
HS 80	125 800 Kč	524.000.80/336

8) Pojištění odpovědnosti, Kooperativa – 527.300

Pojištění odpovědnosti, Kooperativa v HS:	Částka	Účtování
HS 70	65 500 Kč	527.300.70/321

9) Silniční daň – 531.100

Silniční daň v HS:	Částka	Účtování
HS 70	58 300 Kč	531.100.70/345

10) Daň z nemovitosti – 532.100

Daň z nemovitosti v HS:	Částka	Účtování
HS 10	10 500 Kč	532.100.10/345

11) Ostatní daně a poplatky – 538.100

Ostatní daně a poplatky v HS:	Částka	Účtování
HS 70	14 000 Kč	538.100.70/321

12) Dary – 543.100

Dary v HS:	Částka	Účtování
HS 70	6 000 Kč	543.100.70/211

13) Ostatní provozní náklady – 548.100

Ostatní provozní náklady v HS:	Částka	Účtování
HS 10	80 000 Kč	548.100.10/321
HS 30	26 000 Kč	548.100.30/321

14) Pojistné – 548.200

Pojistné v HS:	Částka	Účtování
HS 20	13 000 Kč	548.200.20/321
HS 40	23 900 Kč	548.200.40/321
HS 80	13 000 Kč	548.200.80/321

15) Odpisy – 551.100

Odpisy v HS:	Částka	Účtování
HS 50	35 800 Kč	551.100.50/082
HS 70	380 000 Kč	551.100.30/082

Výnosy společnosti

1) Tržby za služby – 602.100

Tržby za služby v HS:	Částka	Účtování
HS 10	1 305 470 Kč	311/602.100.10
HS 20	2 210 000 Kč	311/602.100.20
HS 30	1 361 420 Kč	311/602.100.30
HS 40	23 490 700 Kč	311/602.100.40
HS 50	3 993 200 Kč	311/602.100.50
HS 70	890 000 Kč	311/602.100.70
HS 80	410 000 Kč	311/602.100.80

2) Prodej DHM – 641.100

Prodej DHM v HS:	Částka	Účtování
HS 70	250 000 Kč	311/641.100.70

3) Prodej materiálu – 642.100

Prodej materiálu v HS:	Částka	Účtování
HS 80	5 200 Kč	311/642.100.80

4.3.2. Výsledná finanční situace společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.

Rozdělení nákladů, výnosů a hospodářského výsledku jednotlivých středisek za r. 2010

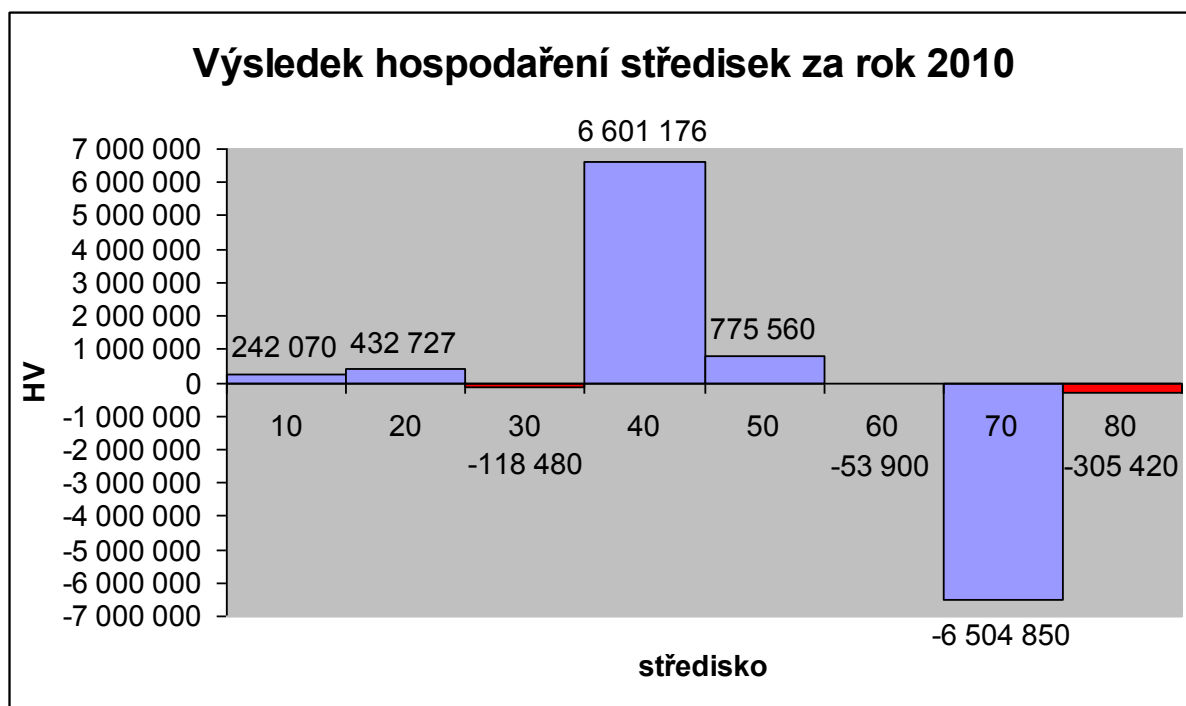
HS	Náklady			Výnosy			HV	
	Prvotní	Druhotné	Celkem	Prvotní	Druhotné	Celkem	Zisk	Ztráta
10	1 063 400	x	1 063 400	1 305 470	x	1 305 470	242 070	
20	1 777 273	x	1 777 273	2 210 000	x	2 210 000	432 727	
30	1 479 900	x	1 479 900	1 361 420	x	1 361 420		118 480
40	16 889 524	x	16 889 524	23 490 700	x	23 490 700	6 601 176	
50	3 217 640	x	3 217 640	3 993 200	x	3 993 200	775 560	
60	53 900	x	53 900	x	x	x		53 900
70	7 644 850	x	7 644 850	1 140 000	x	1 140 000		6 504 850
80	720 620	x	720 620	415 200	x	415 200		305 420
Celkem							8 051 533	6 982 650

Jednotlivé částky jsou uvedené v Kč.

Podle výsledku hospodaření společnost VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o. vykazuje zisk ve výši 1 068 883 Kč.

Hospodářská střediska nacházející se ve ztrátě za rok 2010

V hospodářském středisku 30 – Český Těšín nestačí cena servisních služeb pokrýt vzniklé náklady střediska. Ke snížení ztráty by mohlo například pomoci snížení mzdových nákladů. V hospodářském středisku 60 – DPP vznikla ztráta z důvodu účtování pouze nákladů týkajících se dohod o provedení práce. Hospodářské středisko 70 – THP nerozúčtovává náklady na ostatní střediska (leasing, energie) a neprovádí výkony související s hlavní činností podnikání, takže výše výkonů neodpovídá vzniklým nákladům. V hospodářském středisku 80 – Stolárna jsou vysoké mzdové náklady. Bylo by dobré zvýšit cenu služeb, a nebo zvýšit počet zakázek, aby vysoké mzdové náklady mohly být pokryty. Ale zřejmě z důvodu konkurence na trhu nelze cenu těchto výkonů o moc zvyšovat.



Graf 4.1. Zobrazení výsledku hospodaření jednotlivých středisek společnosti VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o. za rok 2010

Všechny uvedené tabulky a graf, u kterých není uveden zdroj zpracování, jsem vypracovala samostatně.

4.4. Vyhodnocení způsobu řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti

Jednookruhová účetní soustava (finanční a vnitropodnikové účetnictví vedené v jednom okruhu v účtové třídě 0 až 7) je podle mého názoru dostačující pro firmu VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.. Prvotní náklady a výnosy se sledují podle hospodářských středisek na analytických účtech účtové třídy 5 a 6. To znamená, že jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů se člení na analytické podle hospodářských středisek. Podle toho má také tato účetní jednotka vytvořen svůj vlastní účtový rozvrh.

*Například se v dané firmě syntetický účet 501 analyticky člení na 501.100, 501.105, 501.200, 501.300 až 501.900 (viz **příloha č.1**), což je pro danou firmu dostačující a přehledné. Je dobré, že vedou tuto analytickou evidenci, díky níž mají přehled o spotřebě přímého materiálu, kancelářských potřeb, pohonných hmot a dalších nákladů.*

Druhotné náklady ve společnosti vznikají pouze z důvodu absence pracovníků. Poté nastane taková situace, že například pracovníci hospodářského střediska 50 mohou dočasně pracovat pro hospodářské středisko 40.

Podle mého názoru je nevyhovující, že se nerozúčtovávají náklady podle skutečné spotřeby z hospodářského střediska 70 – THP na jiná hospodářská střediska. Například energie, odpisy, leasing a podobně.

Další nedostatek vidím v tom, že se ve společnosti nesledují jednotlivé zakázky. V tomto případě bych tedy navrhla jejich sledování, pravidelné vyhodnocování a porovnávání s plánem. Účetní software Premier, který využívá účetní jednotka pro vedení jednookruhového účetnictví toto umožňuje. Pomocí tohoto softwaru je možné vytvořit výkazy zisků a ztrát na střediska i na zakázky. V loňském roce jich měla tato společnost 64 a vztahují se jen k rekonstrukcím a montážím výtahů. Na opravy se zakázky neevidují.

Navrhla bych v tomto případě předběžnou kalkulaci jednotlivých druhů zakázek. Propočítaly by se plánované náklady na jednotlivé zakázky pomocí předběžné kalkulace. Předběžné propočtené náklady by se porovnaly se skutečnými náklady na konci roku a ve vzniklých rozdílech bychom hledali příčinu a snažili se najít optimální řešení. Toto by bylo vhodné doporučit u smluv o dílo na těžké technice. Avšak u pravidelných servisních smluv by toto řešení nebylo zrovna vyhovující. Sledování dle jednotlivých domů či zákazníků mi připadá na tak malou firmu příliš pracné. Doporučila bych rozúčtování režijních nákladů kterými jsou například spotřeba energie, odpisy a jiné, kde by rozvrhovou základnou mohly být například přímé mzdy a účetní jednotka by interně fakturovala na základě stanovených interních kalkulací vnitropodnikové výkony. Součástí ceny zakázek musí být nejen přímé, ale i nepřímé náklady, aby tržby za provedené služby byly schopny pokrýt veškeré náklady podniku. Jen tímto způsobem může společnost vykazovat kladný hospodářský výsledek.

V závěru bych tedy uvedla, že bych jednookruhovou účetní soustavu považovala za vyhovující, protože je dle mého názoru pro vybranou firmu plně dostačující. Změny bych viděla ve sledování zakázek, jejich porovnávání s plánem a pravidelné vyhodnocování. Jejich účetní systém je pro toto řešení dostačující.

5. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo vymezit vnitropodnikové účetnictví, jakožto jeho vývoj, strukturu a vysvětlení metod využívané manažerským účetnictvím pro efektivní řízení podniku a jeho budoucí vývoj. V dnešní době je to velmi ožehavé téma z důvodu hospodářské krize, kdy si většina společností nemůže být jistá svou budoucí existencí. Z tohoto důvodu jsem si také téma „Řešení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti“ vybrala.

Uvedenou teorii z diplomové práce jsem aplikovala na praktickém příkladu vybrané společnosti. Tato společnost se nazývá VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o., která podniká v oblasti služeb. Jejím hlavním předmětem podnikání je poskytování komplexních služeb v oblasti servisu, oprav, rekonstrukcí a montáží výtahů, plošin pro přepravu imobilních osob, nákladních plošin a jiných zdvihacích zařízení. Její vedlejší činností je činnost instalatérská a stolařská.

Finanční situace společnosti za rok 2010 je zisková i přesto, že v mnohých případech odběratelé odstoupili od smlouvy právě díky hospodářské krize. Společnost využívá pro své vedení účetnictví software Premiere, který je dostačující pro jejich vedení vnitropodnikového účetnictví. Vedení účetní jednotky se rozhodlo vést vnitropodnikové účetnictví pomocí jednookruhové účetní soustavy, pro kterou má vytvořený svůj účtový rozvrh. Podle mého názoru je jimi vybraný způsob vedení účetnictví dostačující a přehledný. Navrhla bych ovšem jisté změny a to například ve sledování zakázek a vytváření předběžných kalkulací podle jednotlivých druhů zakázek. Pomocí sestavení předběžné kalkulace by mohlo vedení účetní jednotky porovnávat plán se skutečností, což se doposud nevedlo.

6. Seznam literatury

1. ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
2. KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.
3. LANČA, J. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
4. LAZAR, J. *Manažerské účetnictví a kontrola řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
5. POPESKO, B. *Moderní řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
6. POPESKO, B. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2009. 158 s. ISBN 978-80-7318-682-1.
7. ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Seznam zkratek

TC – celkové náklady

FC – fixní náklady

Q – množství

VC – variabilní náklady

Kč – cena v korunách

SÚN – spojovací účet k nákladům

SÚV – spojovací účet k výnosům

SÚZ – spojovací účet k zásobám

P – cena

Q_{standard} – standardní množství

C_{standard} – standardní náklady

AC_{standard} - průměrné standardní náklady

R_{standard} – standardní zisk

P_{standard} – standardní cena

AC_{skut} – skutečné průměrné náklady

$C_{\text{skut.}}$ – skutečné náklady

$R_{\text{skut.}}$ – skutečný zisk

P_{skut} – skutečná cena

DPP – dohody o provedení práce

THP – technicko – hospodářští pracovníci

HS – hospodářské středisko

HV – hospodářský výsledek

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DDHM – drobný dlouhodobý hmotný majetek

DDNM – drobný dlouhodobý nehmotný majetek

SZP – sociální a zdravotní pojištění

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Hlavní třída 867/28, Ostrava-Poruba, 708 00

Seznam příloh

Příloha č. 1: Účtový rozvrh vybrané společnosti

Příloha č. 1: Účtový rozvrh vybrané společnosti

Účtová osnova pro rok 2010

„VÝTAHY SERVIS, spol. s.r.o.“ Jana Palacha 661, 735 81 Bohumín – Nový Bohumín

Účet	Popis
011.100	Zřizovací výdaje
012.100	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013.100	Software
013.200	Software – DDHM
014.100	Ocenitelná práva
015.100	Goodwill
019.100	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
021.100	Stavby
022.100	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
022.200	Samostatné movité věci a soubory – DDHM
029.100	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
031.100	Pozemky
032.100	Umělecká díla sbírky
041.100	Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
042.100	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
043.100	Pořízení dlouhodobého finančního majetku
051.100	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
052.100	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
053.100	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
061.100	Podíly v ovládaných a řízených osobách
062.100	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
063.100	Ostatní cenné papíry a podíly
066.100	Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv
067.100	Ostatní půjčky
069.100	Jiný dlouhodobý finanční majetek
071.100	Oprávky ke zřizovacím výdajům
073.100	Oprávky k softwaru
073.200	Oprávky k softwaru – DDNM
079.100	Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

081.100	Oprávky ke stavbám
082.100	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
082.200	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
089.100	Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
092.100	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
097.100	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
098.100	Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
111.100	Pořízení materiálu
112.100	Materiál na skladě
119.100	Materiál na cestě
121.100	Nedokončená výroba
122.100	Polotovary vlastní výroby
123.100	Výrobky
131.100	Pořízení zboží
132.100	Zboží na skladě a v prodejnách
139.100	Zboží na cestě
151.100	Poskytnuté zálohy na materiál
153.100	Poskytnuté zálohy na zboží
191.100	Opravná položka k materiálu
211.100	Pokladna
211.200	Pokladna valutová SK
211.300	Pokladna valutová EUR
211.400	Pokladna - správa
213.100	Ceniny
221.100	Bankovní účty – ČS a.s.
221.200	Bankovní účty - ČSOB
221.300	Bankovní účty – SKK, EUR
221.400	Bankovní účty – spořicí
231.100	Krátkodobé bankovní úvěry
241.100	Emitované krátkodobé dluhopisy
249.100	Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
256.100	Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
259.100	Pořizování krátkodobého finančního majetku

261.100	Peníze na cestě
261.700	Zápočty
311.100	Pohledávky z obchodních vztahů
311.200	Pohledávky z obchodních vztahů – správa
311.300	Pohledávky z obchodních vztahů – doklady
311.400	Pohledávky z obchodních vztahů – ostatní
311.500	Pohledávky z obchodních vztahů – částečné úhrady
312.100	Směnky k inkasu
314.000	Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé
314.100	Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé
315.100	Ostatní pohledávky
315.200	Ostatní pohledávky – SBFK
315.500	Ostatní pohledávky - správa
321.100	Závazky z obchodních vztahů
321.200	Závazky z obchodních vztahů – správa
321.600	Závazky z obchodních vztahů – částečné úhrady
322.100	Směnky k úhradě
324.000	Přijaté zálohy
324.100	Přijaté zálohy
325.100	Ostatní závazky – výtahy
325.200	Ostatní závazky – správa
325.300	Exekuce – zadržená
331.100	Zaměstnanci
333.100	Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335.100	Zálohy na mzdu
335.200	Pohledávky životního pojištění
335.800	Pohledávky za zaměstnanci – stravenky
336.100	OSSZ
336.200	Zdravotní pojišťovny
341.100	Daň z příjmů
342.100	Daň ze závislé činnosti zálohová
342.200	Daň ze závislé činnosti srážkou
343.000	DPH – FÚ

343.100	DPH – 20 %
343.150	DPH – 19 %
343.200	DPH – 10 %
343.250	DPH – 9 %
343.900	DPH – zúčtovací
343.901	DPH – celkové
343.902	DPH – odpočet
343.920	DPH – odpočet – rok 2009 po DPH
345.100	Daň z nemovitosti
345.200	Daň silniční
346.100	Dotace ze státního rozpočtu
347.100	Ostatní rozpočet
351.100	Pohledávky – ovládající a řídící osoba
352.100	Pohledávky – podstatný vliv
353.100	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
354.100	Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
355.100	Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva
358.100	Pohledávky k účastníkům sdružení
361.100	Závazky – ovládající a řídící osoba
362.100	Závazky – podstatný vliv
364.100	Ostatní závazky ke společníkům při rozdělování zisku
365.100	Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva
366.100	Závazky ke společníkům a členům družstva se závislé činnosti
374.100	Pohledávky z pronájmu
378.100	Jiné pohledávky
379.000	Jiné závazky
379.100	Závazky – leasing
381.100	Náklady příštích období – předplatné
381.200	Náklady příštích období – ISO
381.300	Náklady PO – Leasing
383.100	Výdaje příštích období
384.100	Výnosy příštích období
385.100	Příjmy příštích období

386.100	Kurzové rozdíly aktivní
387.100	Kurzové rozdíly pasivní
388.100	Dohadné účty aktivní
389.100	Dohadné účty pasivní
391.100	Opravná položka k pohledávkám
395.100	Vnitřní zúčtování
411.100	Základní kapitál
412.100	Emisní ážio
413.100	Ostatní kapitálové fondy
414.100	Oceňovací rozdíly k přecenění majetku a závazků
419.100	Změny základního kapitálu
421.100	Zákonný rezervní fond
423.100	Statutární fondy
427.100	Ostatní fondy
428.100	Nerozdělený zisk minulých let
429.100	Neuhrazené ztráta minulých let
431.100	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
451.100	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
459.100	Ostatní rezervy
461.100	Dlouhodobé bankovní úvěry
471.100	Dlouhodobé závazky – ovládající a řídící osoba
472.100	Dlouhodobé závazky – podstatný vliv
473.100	Emitované dluhopisy
474.100	Závazky z pronájmu
475.100	Dlouhodobé přijaté zálohy
478.100	Dlouhodobé směnky k úhradě
479.100	Jiné dlouhodobé závazky
481.100	Odložený daňový závazek a pohledávka
501.100	Spotřeba materiálu – sklad
501.105	Spotřeba materiálu – garáže 661
501.200	Spotřeba materiálu – přímá
501.300	Spotřeba benzínu
501.400	Spotřeba – kancelářské potřeby

501.500	Spotřeba – ochranné pomůcky
501.600	Spotřeba ostatní
501.700	Spotřeba – DDHM
501.800	Spotřeba – DDNM
501.900	Spotřeba materiálu Palacha
502.100	Spotřeba energie
502.200	Spotřeba energie – voda
502.300	Spotřeba energie – plyn
503.100	Spotřeba ostatních neskladovaných dodávek
504.100	Prodané zboží
510.100	Služby
511.100	Opravy a udržování
511.200	Opravy a udržování
512.100	Cestovné
513.100	Náklady na reprezentaci
518.000	Subdodávky
518.100	Ostatní služby – poštovné
518.105	Ostatní služby – garáže J. Palacha
518.200	Ostatní služby – telefon
518.300	Ostatní služby – přepravné
518.400	Ostatní služby – nájemné
518.500	Ostatní služby – leasing
518.600	Ostatní služby
518.700	Ostatní služby – reklama
518.800	Stravenky
518.900	Ostatní služby Palacha
521.100	Mzdové náklady
522.100	Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
523.100	Odměny členům orgánů společnosti a družstva
524.100	Zákonné sociální pojištění
524.200	Zákonné zdravotní pojištění
525.100	Ostatní sociální pojištění
527.100	Zákonné sociální náklady

527.200	Zákonné sociální náklady – životní pojištění
527.300	Pojištění odpovědnosti Kooperativa
528.100	Ostatní sociální náklady
531.100	Daň silniční
532.100	Daň z nemovitosti
538.100	Ostatní daně a poplatky
541.100	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
542.100	Prodaný materiál
543.100	Dary
543.999	Dary odčitatelné
544.100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545.100	Ostatní pokuty a penále
546.100	Odpisy pohledávek
546.999	Odpis nedobytné pohledávky – nedaňová
548.100	Ostatní provozní náklady
548.200	Pojistné
548.900	Ostatní provozní náklady – nedaňové
549.100	Manka a škody z provozní činnosti
551.100	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
551.200	Odpisy hmotného majetku ostatní
552.100	Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
554.100	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
558.100	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
559.100	Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
561.100	Prodané cenné papíry a podíly
562.100	Úroky
563.100	Kurzové ztráty
568.100	Ostatní finanční náklady
582.100	Škody
588.100	Ostatní mimořádné náklady
591.100	Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
592.100	Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
593.100	Daň z příjmů mimořádné činnosti – splatná

594.100	Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
595.100	Dodatečné odvody daně z příjmů
601.100	Tržby za vlastní výrobky
602.100	Tržby z prodeje služeb
604.100	Tržby za zboží
611.100	Změna stavu nedokončené výroby
612.100	Změna stavu polotovarů vlastní výroby
613.100	Změna stavu výrobků
621.100	Aktivace materiálu a zboží
622.100	Aktivace vnitropodnikových služeb
641.100	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642.100	Tržby z prodeje materiálu
644.100	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646.100	Výnosy z odepsaných pohledávek
648.100	Ostatní provozní výnosy
648.200	Ostatní výnosy – slevy
648.999	Ostatní provozní výnosy nedaňové
661.100	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662.100	Úroky
663.100	Kurové zisky
664.100	Výnosy z přecenění cenných papírů
665.100	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666.100	Výnosy z krátkodobého finančního majetku
668.100	Ostatní finanční výnosy
688.100	Ostatní mimořádné výnosy
688.999	Ostatní mimořádné výnosy – nedaňové
701.100	Počátečný účet rozvážný
702.100	Konečný účet rozvážný
710.000	Účet zisků a ztrát